

# RESOLUCIÓN 211 DE 2021

(Diciembre 9)

<Fuente: Archivo interno entidad emisora>

<Esta norma no incluye análisis de vigencia>

## UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN

“Por la cual se modifican el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, del Marco Normativo para las Entidades de Gobierno”

### LA CONTADORA GENERAL DE LA NACIÓN (E)

En ejercicio de las facultades establecidas en el artículo 354 de la Constitución Política de Colombia conferidas por la Ley [298](#) de 1996 y el Decreto 143 de 2004, y

#### CONSIDERANDO:

Que el artículo [10](#) de la Resolución 354 de 2007, modificado por el artículo [10](#) de la Resolución 15 de 2015 de la Unidad Administrativa Especial Contaduría General de la Nación (CGN), establece que el Régimen Contable Público (RCP) está conformado por a) el Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública; b) el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorros del Público con sus respectivos elementos; c) el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorros del Público con sus respectivos elementos; d) el Marco Normativo para Entidades de Gobierno con sus respectivos elementos; e) el Marco Normativo para Entidades en Liquidación con sus respectivos elementos; f) el Marco Normativo para la Regulación del Proceso Contable y del Sistema Documental Contable; y g) los Procedimientos Técnicos de la Contaduría General de la Nación.

Que la Resolución [628](#) de 2015, expedida por la CGN, incorpora, en el RCP, el Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública, el cual define el alcance del RCP y sirve de base para desarrollar esta normalización y regulación, en el contexto de la convergencia hacia estándares internacionales de información financiera.

Que el párrafo 83 del Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública indica que la estructura metodológica para su construcción. La sujeción a una metodología garantiza coherencia y legitimidad conceptual al proceso de regulación y normalización. Así, este Régimen se fundamenta en preceptos lógicos y racionales que se contrastan con la realidad organizacional y el entorno social en el que se aplica; esta dinámica para la regulación ha sido discutida, aceptada y validada por la academia y profesional contable, por los diferentes reguladores a nivel internacional y por los usuarios del sistema contable.

Que el párrafo 84 del Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública manifiesta que, en esta manera, este Régimen incorpora conceptos y criterios de los estándares internacionales de información financiera, con aceptación a nivel internacional. Las normas locales han sido enriquecidas con los elementos internacionales y contextuales para el entorno local y estratégicos para la interacción del sector público en un entorno globalizado”.

Que la Resolución [533](#) de 2015, expedida por la CGN, incorpora, en el RCP, el Marco Normativo para la Regulación Contable Pública, el cual está conformado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas; y la Doctrina Contable Pública.

Que la Resolución [167](#) de 2020, expedida por la CGN, modifica el Marco Conceptual para la Prepa

Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Que la Resolución [218](#) de 2020, expedida por la CGN, modifica las Normas para el Reconocimiento y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Que se requiere modificar el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, a fin de incorporar lo pertinente de las modificaciones de las NICSP, en sus aspectos coincidentes con el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y ni Administran Ahorro del Público; y las mejoras identificadas a partir de la revisión permanente de las Normas para el Reconocimiento y Presentación de los Hechos Económicos expedida por la CGN y del proceso de retroalimentación con las entidades de gobierno, siguiendo el método deductivo adoptado por la CGN.

Que, en mérito de lo expuesto,

RESUELVE:

ARTÍCULO 1o. Modificar el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, los cuales quedarán tal y como se establece textualmente en los anexos que acompañan a la presente Resolución.

ARTÍCULO 2o. VIGENCIA. La presente Resolución rige a partir de la fecha de su publicación en el Boletín de la CGN, de conformidad con el artículo [119](#) de la Ley 489 de 1998, y tiene aplicación a partir del 01 de enero de 2023.

PARÁGRAFO 1o. Las modificaciones a las normas de Inversiones de administración de liquidez, Cuentas por cobrar, Préstamos por cobrar, en lo relativo a la medición posterior de estos activos, aplicarán a partir del 01 de enero de 2023 de manera prospectiva. Por lo tanto, el saldo del deterioro acumulado a 31 de diciembre de 2022 no se reexpresará.

Para el caso del deterioro de las inversiones de administración de liquidez y de los préstamos por cobrar con anterioridad al 01 de enero de 2023, las entidades determinarán el riesgo crediticio de tales activos. El riesgo crediticio se empleará para evaluar, de manera prospectiva, si este se incrementa o no de manera significativa para estimar el valor de las pérdidas crediticias esperadas durante los 12 meses siguientes a la fecha de vencimiento o tiempo de vida del activo. No obstante, si a 01 de enero de 2023 el riesgo crediticio de la inversión de administración de liquidez o del préstamo por cobrar no es bajo o si han ocurrido uno o más sucesos que impacten de manera significativa los flujos de efectivo futuros estimados, el deterioro se estimará por el valor de las pérdidas crediticias esperadas durante los 12 meses siguientes a la fecha de vencimiento o tiempo de vida del activo.

En todo caso, las entidades revelarán en las notas a los estados financieros el impacto que las modificaciones a las normas de Inversiones de administración de liquidez, Cuentas por cobrar y Préstamos por cobrar tuvieron sobre el deterioro de estos activos.

PARÁGRAFO 2o. Las entidades podrán aplicar de forma anticipada y de manera prospectiva, a partir del 01 de enero de 2022, las modificaciones a las normas de Inversiones de administración de liquidez, Cuentas por cobrar, Préstamos por cobrar, en lo relativo a la medición posterior de estos activos. Por lo tanto, el saldo del deterioro acumulado a 31 de diciembre de 2021 no será objeto de reexpresión.

Para el caso del deterioro de las inversiones de administración de liquidez y de los préstamos por cobrar con anterioridad al 01 de enero de 2022, las entidades determinarán el riesgo crediticio de tales activos. El riesgo crediticio se empleará para evaluar, de manera prospectiva, si este se incrementa o no de manera significativa para estimar el valor de las pérdidas crediticias esperadas durante los 12 meses siguientes a la fecha de vencimiento o tiempo de vida del activo.

tiempo de vida del activo. No obstante, si a 01 de enero de 2022 el riesgo crediticio de la inversión liquidez o del préstamo por cobrar no es bajo o si han ocurrido uno o más sucesos que impacten de flujos de efectivo futuros estimados, el deterioro se estimará por el valor de las pérdidas crediticias tiempo de vida del activo.

En todo caso, las entidades revelarán en las notas a los estados financieros el impacto que las modificaciones a Inversiones de administración de liquidez, Cuentas por cobrar y Préstamos por cobrar tuvieron sobre estos activos.

PARÁGRAFO 3o. Las entidades tendrán hasta el 31 de marzo de 2022 para ajustar los sistemas de contabilidad con las modificaciones al Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, del Marco Normativo de Gobierno, prescritas en la presente Resolución.

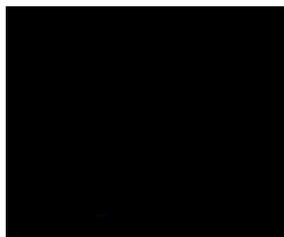
PUBLÍQUESE Y CÚMPLASE,

Dada en Bogotá D.C., a los nueve (9) días del mes de diciembre de 2021.

MARLENY MARÍA MONSALVE VÁSQUEZ

Contadora General de la Nación (E)

ANEXO 1.



CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN

MARCO CONCEPTUAL PARA LA PREPARACIÓN Y PRESENTACIÓN DE INFORMACIÓN  
DE LAS ENTIDADES DE GOBIERNO



## POLÍTICA DE PUBLICACIÓN Y REPRODUCCIÓN

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, expedido por la Contaduría General de la Nación (CGN) y publicado en el presente documento con el permiso de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), secciones de la Traducción Autorizada del Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB), publicadas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC).

La reproducción de dicho texto está permitida dentro de Colombia en español solo con propósitos no comerciales y con el consentimiento aprobado del Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) de la IFAC en idioma inglés. La IFAC no asume ninguna responsabilidad por la exactitud e integridad de la información o acciones que puedan derivarse como resultado de la misma. Se puede obtener información adicional en [www.ifac.org](http://www.ifac.org) o escribiendo a [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).

Todos los derechos reservados

El Marco Conceptual que se publica en el presente documento es propiedad de la CGN. Por lo tanto, cualquier modificación por parte de cualquier persona natural o jurídica. Su reproducción y distribución están permitidas con propósitos no comerciales, siempre y cuando se incluya el debido reconocimiento de la propiedad de la información que la CGN es la fuente de dicha información. En todo caso, se debe asegurar que cualquier extracto del presente documento sea reproducido con exactitud y no sea utilizado en un contexto que derive en una interpretación errónea.

Marco Normativo para Entidades de Gobierno

Marco Conceptual para la Preparación y  
Presentación de Información Financiera

## CONTENIDO

### INTRODUCCIÓN

1	CARACTERIZACIÓN DE LAS ENTIDADES DE GOBIERNO .....
2	USUARIOS DE LA INFORMACIÓN Y SU PROPÓSITO GENERAL.....
3	OBJETIVOS DE LA INFORMACIÓN Y SU PROPÓSITO .....
4	CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE GOBIERNO.....
4.1	Características fundamentales.....
4.1.1.	Relevancia.....
4.1.2	Representación fiel.....
4.2	Características de mejora.....
4.2.1	Verificabilidad.....
4.2.2	Oportunidad.....
4.2.3	Comprensibilidad.....
4.2.4	Comparabilidad.....

5.	PRINCIPIOS DE PÚBLICA.....
6.	ESTADOS FINANCIEROS DE GENERAL.....
6.1.	Definición de los elementos de los estados
6.1.1.	Activos.....
6.1.2	Pasivos.....
6.1.3	Patrimonio.....
6.1.4	Ingresos.....
6.1.5	Gastos.....
6.1.6	Costos.....
6.2	Reconocimiento de los elementos de los est
6.2.1	Reconocimiento de activos.....
6.2.2	Reconocimiento pasivos.....
6.2.3	Reconocimiento de ingresos.....
6.2.4	Reconocimiento de gastos y costos.....
6.3.	Medición de los elementos de los estados f
6.3.1	Valores de entrada y de salida.....
	Valores históricos y corrientes.....
3.2	
6.3.3.	Mediciones observables observables.....
6.3.4	Medición específica y no espe entidad.....
6.3.5.	Bases de medición de activos.....
6.3.5.1.	Costo.....
6.3.5.2.	Costo reexpresado.....
6.3.5.3	Costo amortizado.....
6.3.5.4	Costo de reposición.....
6.3.5.5	Valor de mercado.....
6.3.5.6.	Valor en uso.....
6.3.5.7.	Valor neto realización.....
6.3.6.	Bases de medición de pasivos.....
6.3.6.1	Costo.....
6.3.6.2	Costo reexpresado.....
6.3.6.3	Costo amortizado.....
6.3.6.4	Costo de cumplimiento.....
6.3.6.5	Valor de mercado.....
6.4	Baja en cuentas.....
6.5	Presentación de los estados financieros.....
6.5.1	Selección de información.....
6.5.2	Ubicación de información.....
6.5.3	Organización de información.....

## INTRODUCCIÓN

1. El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, del Marco Normativo de Gobierno, establece los conceptos que se deben observar en la preparación y presentación de información financiera de propósito general de las entidades de gobierno. La información financiera de propósito general es aquella que responde a las necesidades de usuarios que no tienen la facultad de pedir informes a la medida de sus necesidades de información. Los estados financieros son una forma concreta de información financiera de propósito general que constituyen una representación estructurada de la situación financiera, el rendimiento financiero y el flujo de efectivo de la entidad.

2. El Marco Conceptual constituye la base para el desarrollo normativo, instrumental y doctrinal de la información financiera de propósito general. Tiene un valor normativo superior a la regulación que de él se deriva, lo cual garantiza coherencia en el desarrollo del Marco Normativo y contribuye al cumplimiento de las funciones de la Contaduría General de la Nación de centralizar y consolidar la información contable pública. Adicionalmente, el Marco Conceptual tiene como objetivo apoyar a los usuarios en la interpretación de la información financiera de propósito general de las entidades de gobierno y ayudar a quienes preparan y presentan dicha información en el proceso de construcción de esta y se sirve como base para la información en el proceso de realización de juicios sobre la información financiera de propósito general.

### 1. CARACTERIZACIÓN DE LAS ENTIDADES DE GOBIERNO

3. Las entidades de gobierno tienen como objetivo fundamental la definición, observancia y ejecución de políticas públicas que buscan incidir en la asignación de bienes y servicios, en la redistribución de la renta y la riqueza y en el bienestar de la sociedad. Estos bienes y servicios incluyen, entre otros, programas de bienestar y salud, educación pública, seguridad nacional y servicios de defensa.

4. Con independencia de que las entidades de gobierno tengan o no personería jurídica, las actividades de distribución de bienes o servicios que desarrollan se realizan generalmente de forma gratuita o a precio de costo. Por ello, estas entidades se caracterizan porque no tienen ánimo de lucro y sus recursos provienen, directamente, de la capacidad del Estado para imponer tributos u otras exacciones obligatorias, o de transferencias de recursos de organismos internacionales. Además, la naturaleza de tales recursos, la forma de su administración y su destino estrictamente a un presupuesto público, lo que implica que la capacidad de toma de decisiones está sujeta a un carácter vinculante y restrictivo de la norma respecto al uso o destinación de los recursos ; por lo tanto, es autorizado.

5. De acuerdo con la organización administrativa, las entidades de gobierno pueden hacer parte del territorio nacional. En el nivel nacional se encuentran, entre otros, los ministerios, departamentos administrativos, administraciones especiales, superintendencias, establecimientos públicos y agencias gubernamentales. En el nivel territorial se encuentran, entre otros, los departamentos, municipios, distritos y establecimientos públicos.

### 2. USUARIOS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

6. Los usuarios de la información financiera de propósito general son aquellos que no tienen la facultad de pedir informes a la medida de sus necesidades o que, teniendo dicha facultad, recurren a esta para satisfacer sus necesidades de manera parcial o total.

7. De acuerdo con las necesidades y usos de la información financiera de propósito general de las entidades de gobierno, los usuarios son, entre otros, los siguientes:

a) Los ciudadanos (cuyo bienestar y convivencia es el objetivo fundamental de las funciones de gobierno) en su condición de contribuyentes y beneficiarios de los bienes y servicios públicos, tienen interés en la información que les permita conocer la gestión, el uso y la condición del patrimonio y los recursos públicos.

b) Los organismos de planificación y desarrollo de la política económica y social los cuales requieren para orientar la política pública; coordinar los cursos de acción de las entidades de gobierno según el plan; mejorar la gestión de los recursos públicos, así como para efectos de compilar, evaluar y analizar la información fiscal; evaluar el resultado fiscal y la situación del endeudamiento público, del ahorro y de la inversión; tomar decisiones con respecto a la regulación de los precios y las tarifas; y planear la redistribución de la renta.

c) Los gestores quienes requieren información financiera para hacer seguimiento y control a las operaciones. Esta información suministra elementos de juicio para que los responsables de los recursos públicos sean conscientes de las tendencias a mejorar la gestión, salvaguardar el patrimonio público y rendir cuentas a los órganos de control, fiscal, político y ciudadano.

d) Las agencias que realizan transferencias a entidades de gobierno, los prestamistas que suministran recursos a los terceros que financian los servicios que presta la entidad, quienes requieren información financiera para evaluar si continúan o no apoyando o financiando las actividades presentes y futuras del Gobierno.

e) Los órganos de representación política, como el Congreso, las asambleas y los concejos, que exigen información financiera para conocer el uso de los recursos públicos con el fin de ejercer control político y decidir sobre la aprobación de programas y nuevas obras o proyectos, por medio de la asignación de dichos recursos a través del presupuesto.

f) Los organismos de control externo que demandan información financiera para formar un juicio sobre el uso, gestión, conservación y salvaguarda del patrimonio y los recursos públicos, así como para evaluar la veracidad de dicha información.

g) La Contaduría General de la Nación que, para fines de consolidación y gestión, requiere información financiera pública, la cual es utilizada por otros usuarios en la toma de decisiones y en el ejercicio del control.

8. Para maximizar la utilidad de la información financiera de propósito general y la comprensión de la misma, tener un conocimiento razonable del entorno, la regulación y las funciones de cometido estatal de la entidad, se debe analizar la información con diligencia.

9. Los grupos de usuarios identificados pueden tener intereses particulares en las entidades y, por ende, la información de estas, dependiendo de las decisiones que pueden tomar o la función que les ha sido asignada, la información financiera de propósito general puede ser insuficiente para satisfacer necesidades particulares. En estos casos, deben acudir a otras fuentes de información a las que tengan acceso.

10. Sin embargo, en un entorno condicionado jurídicamente, económica y socialmente, son las necesidades de los usuarios las que orientan los objetivos, las características cualitativas de la información financiera de propósito general y los principios de contabilidad, así como las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos.

### 3. OBJETIVOS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

11. Los objetivos de la información financiera de propósito general están orientados a que esta sea útil para satisfacer las necesidades comunes de sus usuarios. En ese sentido, los objetivos de la información financiera de propósito general de las entidades de gobierno son Rendición de cuentas, Toma de decisiones y Control.

12. El objetivo de Rendición de cuentas pretende que la información financiera de propósito general de las entidades de gobierno suministre información a los destinatarios de los servicios y a quienes proveen los recursos para la gestión de estos y el cumplimiento de los objetivos de la política pública y de las disposiciones legales que rigen la actividad de la entidad.

13. El objetivo de Toma de decisiones pretende que la información financiera de propósito general

financiera pública, esto es, a la entidad que la produce para la gestión eficiente de sus recursos y a la definición de la política pública, la asignación de recursos y el otorgamiento de financiación.

14. El objetivo de Control pretende que la información financiera de propósito general sirva para el control en dos niveles: interno y externo. A nivel interno, el control se ejerce mediante el sistema de control interno a través de diferentes instancias tales como la ciudadanía, las corporaciones públicas, el Ministerio del Poder Judicial, la Inspección, vigilancia y control.

15. La información financiera de propósito general de la entidad contribuye a obtener información de la siguiente manera:

- a) la situación financiera en un momento determinado;
- b) los resultados financieros obtenidos en el periodo contable;
- c) la forma en que obtuvo y utilizó el efectivo durante el periodo contable;
- d) el origen de las variaciones en las partidas patrimoniales;
- e) la capacidad para proveer bienes o prestar servicios a corto, mediano y largo plazo;
- f) los importes de los flujos futuros de efectivo necesarios para pagar obligaciones;
- g) la capacidad para continuar financiando sus actividades y cumplir sus objetivos operativos en el futuro;
- h) la determinación de la producción y distribución de los bienes y recursos explotados por el sector público, lo que facilita el seguimiento de comportamientos agregados a través de subsistemas de información;
- i) los costos de la prestación de servicios y su financiación a través de impuestos, cargos a usuarios, transferencias, o endeudamiento;
- j) la determinación de la situación del endeudamiento y la capacidad de pago; y
- k) la medida en que la administración ha cumplido con su responsabilidad de gestionar y salvaguardar los recursos.

#### 4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

16. Las características cualitativas de la información financiera de propósito general son los atributos que hacen que la información sea útil a los usuarios; es decir, para que contribuya con la rendición de cuentas, la toma de decisiones y la evaluación del desempeño. Estas características se dividen en características fundamentales y de mejora.

##### 4.1. Características fundamentales

17. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera de propósito general debe tener necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

18. La utilidad de la información financiera de propósito general depende tanto de la relevancia como de la representación fiel. Por tanto, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna ayudan a la rendición de cuentas, a la toma de decisiones ni al control.

##### 4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones de los usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o valor correctivo.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o m: las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

21. La información financiera de propósito general puede estar expresada inadecuadamente cuando presenta de manera dispersa o utilizando un lenguaje poco claro; b) se agregan inapropiadamente p: otros sucesos diferentes; c) se desagregan inapropiadamente partidas, transacciones u otros sucesos información material dentro de información no significativa y los usuarios no pueden determinar q: información es material.

22. La información financiera de propósito general tiene valor predictivo si puede utilizarse como u los procesos empleados por los usuarios para pronosticar resultados futuros. La información financi: tiene valor confirmatorio si ratifica o cambia evaluaciones anteriores. Los valores predictivos y con información generalmente están interrelacionados; así, la información que tiene valor predictivo ha: valor confirmatorio.

#### 4.1.2. Representación fiel

23. La información financiera de propósito general representa fielmente los hechos económicos cua: fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo.

24. Una descripción completa incluye la información necesaria y las explicaciones pertinentes para comprenda el hecho económico que está siendo representado.

25. Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financie: tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de qu favorable o adversa por los usuarios. Una descripción neutral se apoya en la prudencia, la cual se ej: cautela al hacer juicios bajo condiciones de incertidumbre. Esto contribuye a que los elementos de l estén sobrestimados ni subestimados y, en consecuencia, la información financiera de propósito ge: decisiones sesgadas.

26. Una descripción libre de error significativo es aquella en la que no hay errores u omisiones mat: individual o colectiva, en la descripción del hecho económico y en la que el proceso para producir l seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos l

#### 4.2. Características de mejora

27. Las características de mejora son aquellas que incrementan la utilidad de la información que es fielmente los hechos económicos que pretende representar. Las características de mejora de la infor propósito general son Verificabilidad, Oportunidad, Comprensibilidad y Comparabilidad.

28. En general, las características cualitativas que mejoran la utilidad de la información financie: deben maximizarse en la medida de lo posible. Sin embargo, estas, individualmente o en grupo, no información sea útil si es irrelevante o no representa fielmente los hechos económicos de la entidad

29. La aplicación de las características cualitativas que mejoran la utilidad de la información financ: es un proceso que no sigue un orden determinado. Algunas veces, una característica cualitativa se p maximizar otra característica. Por ejemplo, una reducción temporal de la comparabilidad que result prospectiva de una norma nueva puede justificarse por el mejoramiento de la relevancia o la repre: a largo plazo. En este caso, la falta de comparabilidad se puede compensar, parcialmente, mediante

información adicional.

#### 4.2.1. Verificabilidad

30. La verificabilidad le ayuda a asegurar a los usuarios que la información financiera de propósito fielmente los hechos económicos que pretende representar. Verificabilidad significa que diferentes independientes y debidamente informados podrían alcanzar un acuerdo, aunque no necesariamente fidelidad de la representación de una descripción particular. Para ser verificable, la información puede ser una estimación única o también un rango de posibles valores y probabilidades relacionadas.

31. La verificación puede ser directa o indirecta. Verificación directa significa comprobar un valor mediante observación directa, por ejemplo, cuando se cuenta efectivo. Verificación indirecta significa verificar variables de un modelo, fórmulas u otra técnica y recalcular el resultado utilizando la misma metodología cuando se verifica el valor del inventario comprobando las variables (cantidades y costos) y se recalcula utilizando una misma suposición de flujo de costo (por ejemplo, el método primeras en entrar, primeras en salir).

32. Puede suceder que no sea posible verificar algunas explicaciones e información financiera prospectiva futuro. Por ello, para ayudar a los usuarios a decidir si quieren utilizar esa información, es necesario revelar los métodos de recopilación de la información, y otros factores y circunstancias que la afectan.

#### 4.2.2. Oportunidad

33. La oportunidad significa tener a tiempo información disponible para los usuarios con el fin de que tomen decisiones. Cierta información puede continuar siendo oportuna durante bastante tiempo después de haberse emitido contable porque, por ejemplo, algunos usuarios pueden necesitar identificar y evaluar tendencias, así como información financiera de propósito general de un periodo anterior.

#### 4.2.3. Comprensibilidad

34. La comprensibilidad significa que la información está clasificada, caracterizada y presentada de manera que sea comprensible.

35. La información financiera de propósito general se prepara para usuarios que tienen un conocimiento del entorno, la regulación y las funciones de cometido estatal de la entidad, y que revisan y analizan la información con diligencia. No obstante, a veces, incluso usuarios diligentes y bien informados pueden necesitar la ayuda de un experto para comprender información sobre hechos económicos complejos.

#### 4.2.4. Comparabilidad

36. La comparabilidad es la característica cualitativa que permite a los usuarios identificar y comprender diferencias entre partidas. Para que la información financiera de propósito general sea comparable, los elementos parecidos y elementos distintos deben verse diferentes.

37. El grado de comparabilidad de la información afecta las decisiones de los usuarios quienes eligen suministrar o no recursos financieros a la entidad. Por consiguiente, la información es más útil si se compara la información de la misma entidad de periodos anteriores o con información similar de otras entidades.

38. La aplicación de criterios uniformes contribuye a que la información sea comparable. Sin embargo, un criterio mejora la relevancia o la representación fiel, es necesario revelar esta circunstancia de tal manera que los usuarios identifiquen las causas y los efectos del cambio, y realizar los análisis comparativos correspondientes.

### 5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

39. A fin de preparar estados financieros, los cuales son una forma concreta de información financiera, se aplican los principios de contabilidad pública.

las entidades observan pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso contable, las cuales se de contabilidad pública.

40. Los principios de contabilidad pública se aplican en las diferentes etapas del proceso contable; j referencia a los criterios que se deben tener en cuenta para reconocer, medir y presentar los hechos estados financieros de la entidad.

41. Los principios de contabilidad pública que deben observar las entidades para la preparación y p financieros son Entidad en marcha, Devengo, Esencia sobre forma, Asociación, Uniformidad, No c contable.

42. Entidad en marcha: se presume que la actividad de la entidad se lleva a cabo por tiempo indefin acto de creación; por tal razón, la regulación contable no está encaminada a determinar su valor de acto ordene la supresión o disolución de la entidad con fines de liquidación, se deben observar los c Marco Normativo para Entidades en Liquidación.

43. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independen produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocim surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del perio

44. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocer económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mism

45. Asociación: los costos y gastos se reconocen sobre la base de una asociación directa entre los ca obtención de partidas específicas de ingresos con contraprestación. Este proceso implica el reconoc combinado de unos y otros si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros si

46. Uniformidad: los criterios de reconocimiento, medición y presentación de los hechos económic tiempo y se aplican a los elementos de los estados financieros que tienen las mismas características supuestos que motivaron su elección, excepto que un cambio en tales criterios se justifique por la r representación fiel de los hechos económicos.

47. No compensación: no se reconocen ni se presentan partidas netas como efecto de compensar los estado de situación financiera, o los ingresos, gastos y costos que integran el estado de resultados, s que, de forma excepcional, así se regule.

48. Periodo contable: corresponde al periodo sobre el cual la entidad informa acerca de su situación financiero y flujos de efectivo, efectuando las operaciones contables de ajustes y cierre. El periodo transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre.

49. En caso de conflicto entre los anteriores principios de contabilidad pública, prevalece el princip la relevancia y representación fiel de los hechos económicos en los estados financieros de la entida

## 6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

50. Los estados financieros de propósito general constituyen una representación estructurada de la s rendimiento financiero y de los flujos de efectivo de la entidad y presentan información relativa a lo estados financieros, los cuales son objeto de reconocimiento, medición, baja en cuentas y presentac

### 6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

51. Los estados financieros representan los efectos de las transacciones y otros sucesos agrupados e

comparten características económicas comunes y que corresponden los elementos de los estados financieros relacionados directamente con la medida de la situación financiera son los activos, los pasivos y los elementos directamente relacionados con la medida del rendimiento financiero son los ingresos, los gastos y los cambios de patrimonio.

52. Para determinar si una partida cumple la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, gasto o cambio de patrimonio, se debe considerar la realidad económica que subyace a la misma; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma de la partida.

#### 6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera que generen un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento del cual la entidad tiene el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero puede obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al recurso que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la capacidad de que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

55. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del activo. Sin embargo, la titularidad última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica del activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, la titularidad jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente a un tercero, la entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control del recurso puede surgir de eventos como la capacidad legal de una entidad para establecer un derecho, a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir un flujo de efectivo de un tercero.

56. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a a) los efectos de las condiciones que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o b) la obligación de garantizar la adecuación del servicio o la prestación del servicio por parte de este.

57. Los activos de una entidad proceden de transacciones u otros sucesos pasados. Las entidades pueden adquirir un activo mediante una transacción de intercambio, por un desarrollo interno o producto de transacciones sin ser incluidas en el ejercicio del poder soberano. Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan lugar a activos; así, por ejemplo, la intención de comprar inventarios no cumple, por sí misma, la definición de activo.

58. El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios o generar flujos de efectivo en la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

59. Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo corresponden a la capacidad que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Esos beneficios pueden traducirse en la capacidad para reducir la salida de flujos futuros de efectivo.

60. Los beneficios económicos futuros pueden fluir por diferentes vías; por ejemplo, un activo se puede utilizar para generar flujos de efectivo o por otros activos o servicios; utilizar para liquidar un pasivo; utilizar para distribuir excedentes a los propietarios.

entidad; o utilizar aisladamente o en combinación con otros activos para la producción o suministro de bienes y servicios, los cuales se va a obtener una contraprestación.

61. Existe una asociación muy estrecha entre un desembolso y la generación de un activo, aunque no necesariamente. Por tanto, si la entidad realiza un desembolso, este hecho puede suministrar evidencia de que se obtiene un potencial de servicio o beneficios económicos, pero no es una prueba concluyente de la existencia de un activo. De igual manera, la ausencia de un desembolso no impide que se genere un activo. Por ejemplo, los recursos que han sido transferidos sin contraprestación a la entidad pueden satisfacer la definición de activo.

62. Cuando la entidad gestiona un activo con el fin de prestar un servicio y no con el propósito de obtener un rendimiento comercial que refleje el riesgo que implica su posesión, el activo se considera no generador de efectivo. Bienes y servicios generados por estos activos pueden ser para consumo individual o colectivo y ser competitivos o no competitivos. El uso y disposición de tales activos se puede restringir dado que muchos activos de servicio son especializados y, en algunos casos, de uso privativo por parte de las entidades de gobierno. Bienes son los bienes de uso público, los bienes históricos y culturales, los bienes destinados a la conservación y salvaguarda de la soberanía nacional y, en general, los activos utilizados para suministrar bienes y servicios a precios de no mercado.

63. Cuando un activo se gestiona fundamentalmente para generar, directamente o a través de la unidad, un flujo de caja y obtener un rendimiento comercial que refleje el riesgo que implica la posesión del activo, se considera generador de efectivo. Ejemplos de estos bienes son las propiedades de inversión y los activos utilizados para la producción y suministro de bienes y servicios a valor de mercado.

64. Cuando la entidad gestiona un activo para suministrar bienes o servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, se considera no generador de efectivo. Cuando se suministra bienes o servicios en condiciones de mercado, se considera generador de efectivo. En el suministro de bienes o servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, sea poco o mucho, se considera no generador de efectivo.

65. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, se deben realizar juicios profesionales de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de transferencia de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento del activo a la sola entidad.

#### 6.1.2. Pasivos

66. Un pasivo es una obligación presente de origen legal, con un tercero, producto de sucesos pasados que, al momento de su cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de generar beneficios económicos.

67. Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad debe tener en cuenta, con base en la evidencia disponible, la existencia de un suceso pasado que dé lugar a la obligación a partir de la cual la entidad tiene poca o ninguna posibilidad de evitar la salida de recursos. Cuando existen dudas sobre la existencia de una obligación presente, se debe considerar la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo.

68. Los pasivos proceden de transacciones u otros sucesos pasados. Así, por ejemplo, la adquisición de un préstamo a largo plazo da lugar a cuentas por pagar (a menos que el pago se haya anticipado) y la recepción de un préstamo a largo plazo da lugar a una obligación de reembolsar la cantidad prestada. Sin embargo, los pasivos también pueden originarse de otros sucesos pasados en los cuales existe incertidumbre en relación con su cuantía o fecha de vencimiento.

69. Una obligación de origen legal es aquella que se deriva de un contrato, de la legislación o de otros instrumentos legales.

70. Es necesario distinguir entre una obligación presente y un encargo o compromiso para el futuro. Los activos en el futuro no da lugar, por sí misma, al nacimiento de una obligación presente, sino que la obligación surge cuando se ha recibido el activo.

71. La cancelación de una obligación presente implica que la entidad entrega unos recursos que llevan un potencial de servicio o beneficios económicos. La extinción de una obligación presente puede llevarse a cabo de varias maneras, entre otras, a través del pago en efectivo, la transferencia o traslado de otros activos, la prestación o sustitución de esa obligación por otra y la prescripción de la obligación de acuerdo con la normativa aplicable.

### 6.1.3. Patrimonio

72. El patrimonio comprende el valor de los recursos públicos representados en bienes y derechos, y obligaciones, que tiene la entidad para cumplir las funciones de cometido estatal.

### 6.1.4. Ingresos

73. Los ingresos son los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos en un periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y no están relacionados con la creación de la entidad.

74. Los ingresos de las entidades de gobierno surgen de transacciones con y sin contraprestación.

75. La mayoría de los ingresos del gobierno provienen de transacciones sin contraprestación. Una transacción sin contraprestación es aquella que la entidad recibe sin entregar nada a cambio o entrega un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Son ejemplos de estos ingresos las subvenciones y transferencias.

76. Eventualmente, las entidades de gobierno obtienen ingresos de transacciones con contraprestación originados en la venta de bienes, en la prestación de servicios o en el uso que terceros hacen de los intereses, derechos de explotación, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros.

### 6.1.5. Gastos

77. Los gastos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos en un periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes o dividendos.

### 6.1.6. Costos

78. Los costos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos en un periodo contable, los cuales están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, con independencia de que se recuperen o no los costos en el intercambio, y que dan como resultado decrementos del patrimonio.

79. Los costos contribuyen a la generación de potencial de servicio o beneficios económicos futuros. Los costos de adquisición de bienes y la prestación de servicios, razón por la cual tienen relación directa con los ingresos de las transacciones con contraprestación.

## 6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

80. Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación en la información financiera de un hecho o evento que afecta al patrimonio de la entidad.

cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, gasto o costo, que tenga la probabilidad de salida de potencial de servicio o de beneficios económicos futuros y que se pueda medir con fiabilidad.

81. La probabilidad, como condición para el reconocimiento, se utiliza con referencia al grado de certeza del potencial de servicio o los beneficios económicos futuros asociados. Si el potencial de servicio o los beneficios económicos futuros asociados llegarán o saldrán de la entidad correspondiente al potencial de servicio o al flujo de los beneficios económicos futuros se evalúa a la luz de la evidencia disponible. Así, por ejemplo, cuando es probable que el deudor cancele una cuenta por cobrar, es justificable reconocer la cuenta por cobrar como un activo. No obstante, algunas cuentas por cobrar podrían no ser canceladas. La entidad reconoce un gasto que represente la reducción esperada en el valor del recurso.

82. La medición fiable, como criterio para el reconocimiento, implica que un elemento tiene un valor que puede determinarse con razonabilidad. En ocasiones, la medición requiere el uso de estimaciones razonables. Sin embargo, en la elaboración de los estados financieros, sin que ello menoscabe su fiabilidad. Sin embargo, cuando se utiliza una estimación razonable, la partida no se reconoce. Así, por ejemplo, aunque una obligación asociada a la entidad cumpla la definición de pasivo y de gasto y la condición de probabilidad para ser reconocido, la entidad no reconoce el pasivo ni el gasto si no es posible medir de forma fiable la obligación a pagar.

83. El no reconocimiento de un elemento de los estados financieros no se subsana revelando, en los estados financieros, las políticas contables aplicadas. Sin embargo, la revelación en las notas a los estados financieros proporciona información sobre los elementos que cumplen algunas, aunque no todas, las características de los elementos reconocidos. Dicha revelación también brinda información sobre los elementos que cumplen la definición pero que no se reconocen; en estos casos, la revelación es apropiada porque proporciona información relevante sobre la situación financiera de la entidad.

#### 6.2.1. Reconocimiento de activos

84. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento presente o futuro, cuando se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor pueda medirse fiablemente.

85. Cuando no existe probabilidad de que un recurso tenga un potencial de servicio o genere beneficios económicos futuros, la entidad reconoce un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al momento de reconocer el recurso, la entidad no tuviera la intención de generar un potencial de servicio o beneficios económicos en el futuro. Si la intención de generar un potencial de servicio o beneficios económicos en el futuro en el presente periodo, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo.

#### 6.2.2. Reconocimiento de pasivos

86. Se reconocen como pasivos, las obligaciones presentes de origen legal que tiene la entidad con terceros, que surgen de eventos pasados y para cuya liquidación la entidad debe desprenderse de recursos que generan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente.

87. Las obligaciones derivadas de contratos sin ejecutar no se reconocen como pasivos, dado que la obligación no surge y, por ende, se reconoce en el momento en que el deudor tiene la obligación de pagar y el acreedor puede exigir el pago.

#### 6.2.3. Reconocimiento de ingresos

88. Se reconocen como ingresos, los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos futuros producidos a lo largo del periodo contable, bien sea en forma de entradas o incrementos del valor de los recursos o salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio relacionados con los aportes para la creación de la entidad. Para que el ingreso se pueda reconocer, el ingreso debe ser probable y medirse fiablemente.

fiablemente.

89. Esto significa que el reconocimiento del ingreso ocurre simultáneamente con el reconocimiento de los activos o con la disminución del valor de los pasivos; por ejemplo, el reconocimiento del incremento neto de activos derivado de una venta de bienes o servicios, o con la disminución en los de la renuncia o extinción del derecho de cobro por parte del acreedor.

90. La aplicación del principio de Devengo es coherente con la condición de que el ingreso se reconozca en el potencial de servicio de un activo o en los beneficios económicos futuros, dado que restringir el reconocimiento solo a aquellas partidas que, además de poder medirse con fiabilidad, presenten un grado de certidumbre suficiente sobre el incremento del potencial de servicio o de los beneficios económicos.

#### 6.2.4. Reconocimiento de gastos y costos

91. Se reconocen como gastos o costos, los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con la generación o el incremento de los pasivos, cuando el gasto o costo puede medirse con fiabilidad.

92. Los gastos y costos se reconocen sobre la base de una asociación directa entre los cargos incurridos en las partidas específicas de ingresos con contraprestación. Este proceso implica el reconocimiento simultáneo de unos y otros si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos. Así, por ejemplo, los componentes del costo de las mercancías vendidas se reconocen al mismo tiempo que el ingreso de los bienes.

93. Si la entidad suministra bienes o servicios, en forma gratuita, los gastos se reconocen cuando se prestan los servicios.

94. Cuando se espera que el potencial de servicio de un activo o los beneficios económicos futuros surjan a lo largo de varios periodos contables y la asociación con los ingresos puede determinarse únicamente de manera genérica o indirecta, los gastos y costos se reconocen utilizando procedimientos sistemáticos y racionales. En estos casos, esto es necesario para el reconocimiento de los gastos y costos relacionados con el uso de propiedades, planta y equipo, e intangibles. En estos casos, el gasto o costo correspondiente se denomina amortización. Los procedimientos de distribución se deben diseñar con el fin de reconocer el gasto o costo en los periodos contables en que se consuman el potencial de servicio o los beneficios económicos relacionados con el activo.

#### 6.3. Medición de los elementos de los estados financieros

95. La medición es el proceso mediante el cual se asigna un valor monetario a los elementos de los estados financieros de acuerdo con una base de medición.

96. El proceso de medición se lleva a cabo en dos momentos diferentes: en la medición inicial para los elementos de los estados financieros y en la medición posterior de los elementos.

97. La medición inicial de un elemento permite su reconocimiento en la información financiera y, por lo tanto, el valor asignado a dicho elemento puede ser objeto de ajuste según un criterio de medición diferente del utilizado para el reconocimiento, dependiendo de lo establecido en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Información y Presentación de los Hechos Económicos.

98. Las bases de medición se sustentan en valores de entrada o salida, valores históricos o corrientes observables, y mediciones específicas o no específicas para la entidad.

##### 6.3.1. Valores de entrada y de salida

99. Los valores de entrada para activos reflejan los costos en los que se incurre o en los que se podrá reponer un activo. Los valores de salida para activos reflejan el potencial de servicio o los beneficios derivados del uso continuado de un activo o de su venta. Los valores de entrada y de salida pueden ser como: a) recursos que se transan en mercados intermediados, b) activos adaptados a los requisitos específicos particulares de la entidad por los cuales otros participantes del mercado no estarían dispuestos a pagar los costos de transacción en los que se haya incurrido, d) existencia de mercados activos para transar activos especializados.

100. Los valores de entrada para pasivos reflejan el valor de las transacciones a través de las cuales se adquiere un pasivo. Los valores de salida para pasivos reflejan el valor que se requiere para cumplir una obligación o el valor para liberar a la entidad de una obligación.

### 6.3.2. Valores históricos y corrientes

101. Los valores históricos informan sobre los elementos de los estados financieros utilizando información primordialmente, de la transacción u otro suceso que dio origen a los elementos de los estados financieros en la fecha del reconocimiento. Por su parte, los valores corrientes informan sobre los elementos de los estados financieros utilizando información actualizada para reflejar las condiciones en cada fecha de medición.

### 6.3.3. Mediciones observables y no observables

102. La definición de una medición como observable o no observable depende de si los datos empleados se obtienen directamente, o no, de un mercado abierto, activo y ordenado. Las mediciones observables, probablemente sean más comprensibles y verificables que las mediciones no observables y pueden representar más fielmente el valor de los elementos de los estados financieros midiendo.

103. Un mercado es abierto cuando no existen obstáculos que le impidan a la entidad realizar transacciones. La frecuencia y el volumen de transacciones es suficiente para suministrar información sobre el precio de los elementos de los estados financieros a muchos compradores y vendedores bien informados que actúan sin coacción, de modo que haya garantía de la determinación de los precios actuales.

### 6.3.4. Medición específica y no específica para la entidad

104. Las mediciones específicas para una entidad reflejan las limitaciones económicas y las condiciones de los posibles usos de un activo o la liquidación de un pasivo por parte de una entidad; además, pueden reflejar limitaciones económicas que no están disponibles para otras entidades o riesgos que no tienen otras entidades. Las mediciones no específicas para una entidad reflejan oportunidades y riesgos del mercado general.

### 6.3.5. Bases de medición de activos

105. Las bases de medición aplicables a los activos son costo, costo reexpresado, costo amortizado, valor de mercado, valor en uso y valor neto de realización.

#### 6.3.5.1. Costo

106. El costo de un activo corresponde, bien al importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagado por la entidad por la adquisición, producción, construcción o desarrollo de un activo, o al importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagado por la entidad por el encargo de un activo en condiciones de utilización o enajenación. El costo es un valor de entrada, histórico, no actualizado, para la entidad.

107. Con posterioridad al reconocimiento inicial, el costo de un activo se puede incrementar para reflejar el costo de las adiciones, mejoras, restauraciones o rehabilitaciones. Por el contrario, el costo de un activo se puede

depreciación o amortización por el consumo de su potencial de servicio o de sus beneficios económicos puede disminuir por el reconocimiento de pérdidas por deterioro del valor, las cuales reflejan el grado en que el potencial de servicio o la capacidad de generar beneficios económicos futuros provenientes de un activo ha disminuido en la economía u otras condiciones diferentes de las del consumo de su potencial de servicio o de sus beneficios futuros.

#### 6.3.5.2. Costo reexpresado

108. El costo reexpresado corresponde a la actualización del costo de los activos con el fin de reconocer los efectos ocasionados por la exposición a fenómenos económicos exógenos. Para tal efecto, se emplea la tasa de interés extranjera, los pactos de ajuste, la unidad de valor real o cualquier otra modalidad admitida formalmente. El costo reexpresado es un valor de entrada, histórico, no observable y específico para la entidad.

#### 6.3.5.3. Costo amortizado

109. El costo amortizado corresponde al valor inicial del activo, más el rendimiento efectivo, menos los intereses y menos cualquier disminución por deterioro del valor. El costo amortizado es un valor de entrada, observable y específico para la entidad.

#### 6.3.5.4. Costo de reposición

110. El costo de reposición corresponde a la contraprestación más baja requerida para reemplazar el activo restante de un activo o los beneficios económicos incorporados a este. El costo de reposición es un valor de entrada, corriente, no observable y específico para la entidad.

111. Según este criterio, los activos se miden por los recursos que se tendrían que sacrificar, incluyendo una transacción, para reponer un activo que proporcione el mismo potencial de servicio o los mismos beneficios económicos futuros del activo existente. El costo de reposición refleja la situación específica de un activo para la entidad. El costo de reposición de un vehículo es menor para una entidad que usualmente adquiere un número limitado de vehículos en una única transacción y es, regularmente, capaz de negociar mejores descuentos que una entidad que adquiere vehículos individualmente.

112. Dado que las entidades usualmente adquieren sus activos por los medios más económicos disponibles, el costo de reposición refleja los procesos de adquisición o construcción que la entidad sigue generalmente.

113. Aunque en muchos casos, la sustitución más económica del potencial de servicio o de los beneficios económicos futuros de un activo se realiza comprando un activo que sea similar al que se controla, el costo de reposición es el costo de un activo alternativo si esa opción proporciona el mismo potencial de servicio o los mismos beneficios económicos futuros más bajo.

114. El potencial de servicio de un activo es aquel que la entidad es capaz de utilizar o espera utilizar en determinadas circunstancias, se requiere mantener la capacidad de servicio suficiente para hacer frente a contingencias. Esto es, en determinadas circunstancias, se requiere mantener una mayor capacidad que la demandada por razones de seguridad u otros motivos. Por ejemplo, el servicio de bomberos necesita disponer de equipos en reserva para hacer frente a emergencias. Tal sobrecapacidad o capacidad de reserva forma parte del potencial de servicio que se mide.

#### 6.3.5.5 Valor de mercado

115

El valor de mercado es el valor por el cual un activo podría ser vendido en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, entre partes interesadas y debidamente informadas. Este valor se obtiene en una transacción de venta ordenada.

y ordenado y no se ajusta por los costos de transacción. El valor de mercado es un valor de salida, c específico para la entidad.

#### 6.3.5.6 Valor en uso

116. El valor en uso corresponde al valor presente de los flujos futuros netos de efectivo estimados activo por su uso o disposición final, incluyendo en este último caso los costos de transacción en lo valor en uso es un valor de salida, corriente, no observable y específico para la entidad.

#### 6.3.5.7. Valor neto de realización

117. El valor neto de realización es el valor que la entidad puede obtener por la venta de los activos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo su venta.

118. El valor neto de realización, a diferencia del valor de mercado, no requiere un mercado abierto estimación de un precio en dicho mercado. El valor neto de realización es un valor de salida, corrie específico para la entidad.

#### 6.3.6. Bases de medición de pasivos

119. Las bases de medición aplicables a los pasivos son costo, costo reexpresado, costo amortizado valor de mercado.

##### 6.3.6.1. Costo

120. El costo de un pasivo es el valor de los recursos recibidos a cambio de la obligación asumida. entrada, histórico, no observable y específico para la entidad.

##### 6.3.6.2. Costo reexpresado

121. El costo reexpresado corresponde a la actualización del costo de los pasivos con el fin de recor ocasionados por la exposición a fenómenos económicos exógenos. Para tal efecto, se emplea la tasa extranjera, los pactos de ajuste, la unidad de valor real o cualquier otra modalidad admitida formal reexpresado es un valor de entrada, histórico, no observable y específico para la entidad.

##### 6.3.6.3 Costo amortizado

122. El costo amortizado corresponde al valor inicial del pasivo, más el costo efectivo y menos los intereses. El costo amortizado es un valor de entrada, histórico, no observable y específico para la e

##### 6.3.6.4. Costo de cumplimiento

123. El costo de cumplimiento representa la mejor estimación de los costos en que la entidad incur obligaciones. Es un valor de salida, corriente, no observable y específico para la entidad.

124. Cuando el cumplimiento de las obligaciones tiene lugar después de transcurrido un periodo sig valor del pasivo corresponde al valor presente de los flujos futuros de efectivo necesarios para cum incluyendo los costos de transacción en los que se pueda incurrir.

##### 6.3.6.5. Valor de mercado

125. El valor de mercado es el valor por el cual un pasivo podría ser transferido en una transacción de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas. Este valor se obtiene e activo y ordenado y no se ajusta por los costos de transacción. El valor de mercado es un valor de s

observable y no específico para la entidad.

#### 6.4. Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

126. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando se pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos, o cuando se pierde el potencial de servicio o beneficios económicos.

#### 6.5. Presentación de los estados financieros

127. La información sobre los elementos de los estados financieros se presenta en un juego completo de estados financieros, el cual está compuesto por a) un estado de situación financiera al final del periodo contable, b) un estado de resultados del periodo contable, c) un estado de cambios en el patrimonio del periodo contable, d) un estado de flujos de efectivo del periodo contable, y e) las notas a los estados financieros.

128. Los hechos económicos que cumplen los criterios para su reconocimiento como activos, pasivos o ingresos se presentan en el estado de situación financiera. Por su parte, los hechos económicos que cumplen los criterios para su reconocimiento como ingresos, gastos o costos se presentan en el estado de resultados, salvo que al ser reconocidos como gastos se deba reconocer y presentar en el patrimonio.

129. Los estados financieros pueden ser individuales o consolidados. Los estados financieros individuales son aquellos presentados por la entidad contable pública, es decir, aquellos que presentan la información financiera de la entidad de gobierno. Los estados financieros consolidados son los presentados por la entidad controladora y sus subsidiarias, aquellos que incluyen la información financiera de propósito general de la entidad controladora y sus subsidiarias, tratándose de una sola entidad económica.

130. La presentación hace referencia a la selección, ubicación y organización de la información en los estados financieros y en las notas que los acompañan. Las decisiones sobre estos tres asuntos se deben tomar teniendo en cuenta la necesidad de que tienen los usuarios de conocer acerca de los hechos económicos que influyen en la estructura financiera.

131. Las decisiones sobre la selección, ubicación y organización de la información están relacionadas y se deben considerar probable que se consideren conjuntamente.

##### 6.5.1. Selección de la información

132. La selección de la información tiene como objetivo determinar qué información se presenta en los estados financieros y se revela en las notas que los acompañan.

133. La información que se selecciona para presentar en los estados financieros es aquella que informa sobre las claves de la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad. Por lo tanto, la información que se selecciona para revelar en las notas a los estados financieros busca que la información sea más detallada que ayude a los usuarios a entenderla. La información a revelar en las notas no sustituye la información presentada en los estados financieros.

134. Por lo general, se debe evitar la repetición de información en los estados financieros, sin embargo, la misma información puede estar a la vez presentada en los estados financieros y revelada en las notas. La información presentada en los estados financieros puede repetirse en las notas cuando estas proporcionan una descripción más detallada de la información total presentada. De forma análoga, la misma información puede presentarse en diferentes estados financieros con diferentes objetivos diferentes.

135. La información revelada en las notas a los estados financieros tiene las siguientes características:

- a) Es necesaria para que los usuarios comprendan los estados financieros.
- b) Proporciona información que presentan los estados financieros de manera contextualizada y según la entidad.
- c) Tiene, generalmente, una relación clara y demostrable con la información presentada en los estados financieros.

136. Las decisiones sobre la selección de información requieren una revisión crítica y continua. Las otras partidas presentadas se deben reflejar de forma que transmitan su esencia económica en lugar de que se cumplan las características cualitativas de la información financiera de propósito general de Representación fiel.

#### 6.5.2. Ubicación de la información

137. La ubicación de la información en los estados financieros tiene impacto en el logro de los objetivos financieros de propósito general. La ubicación puede afectar la comparabilidad de la información y los usuarios la interpretan. La ubicación de la información puede usarse para lo siguiente:

- a) transmitir la importancia relativa de la información y su conexión con otros elementos de información;
- b) transmitir la naturaleza de la información,
- c) vincular elementos de información diferentes que se combinan para suplir necesidades de los usuarios;
- d) distinguir entre la información seleccionada para presentarse en los estados financieros o revelar información adicional.

#### 6.5.3. Organización de la información

138. La organización de la información se refiere a la clasificación y agrupación de esta en los estados financieros. La manera como se organiza la información puede afectar la interpretación por parte de los usuarios.

139. Al clasificar la información, la entidad ordena los elementos de los estados financieros sobre los cuales se reportan las partidas, las cuales incluyen la naturaleza de la partida y su función dentro de las actividades de la entidad. Al agrupar la información, la entidad reúne los elementos de los estados financieros incluidos en un mismo nivel de agregación que resumen un gran volumen de información.

140. La organización de la información ayuda a garantizar que los aspectos claves sean comprensibles y que se resalten las relaciones importantes, destaca apropiadamente la información que comunica los mensajes clave y evita comparaciones irrelevantes.

141. Al organizar la información, se deben tomar una serie de decisiones que tienen que ver con el tipo de presentación, como las tablas, gráficos, encabezados, numeración y disposición de las partidas dentro de los estados financieros.

142. La información presentada en los estados financieros se organiza en totales y subtotales numéricos que proporcionan una visión integral de temas como la situación financiera, el resultado y los flujos de efectivo.

143. En el caso de los estados financieros, las relaciones pueden darse entre los siguientes elementos:

- a) subconjuntos de valores presentados en los estados financieros o cambios en los valores presentados en los estados financieros; como la situación financiera, el resultado y los flujos de efectivo de la entidad;
- b) valores presentados en los estados financieros que reflejen el impacto de un evento externo como un cambio en la política contable, junto a la comprensión de un aspecto de la situación financiera o el resultado de la entidad; y

c) valores presentados en los estados financieros y revelados en notas relacionadas que proporcione explique o apoye la comprensión, por parte de los usuarios, de las partidas presentadas.

144. La organización de la información en los estados financieros incluye decisiones sobre lo siguiente:

- a) desagregación de totales en categorías,
- b) ordenación y agrupación de partidas presentadas dentro de cada estado,
- c) identificación de agregados, y
- d) identificación de otra información a introducir en los estados financieros.

145. La información revelada en las notas a los estados financieros se organiza de modo que las relaciones entre las partidas presentadas en los estados financieros sean claras.

146. En todo caso, las exigencias mínimas de presentación en los estados financieros o en las notas se rigen por las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos.

ANEXO 2.



CONTADURÍA

GENERAL DE LA NACIÓN

NORMAS PARA EL RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN, REVELACIÓN Y PRESENTACIÓN DE  
HECHOS ECONÓMICOS

DEL MARCO NORMATIVO PARA ENTIDADES DE GOBIERNO



## POLÍTICA DE PUBLICACIÓN Y REPRODUCCIÓN

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno y que se publican en el presente documento, se reproducen con el permiso de la International Federation of Accountants (IFAC), secciones de la Traducción Autorizada del Handbook of International Accounting Pronouncements, 2020 Edition del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IPSASB).

El texto aprobado del Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2020 Edition de la IFAC en idioma inglés. La IFAC no asume ninguna responsabilidad por la exactitud e integridad de las acciones que puedan derivarse como resultado de la misma. Se puede obtener Información adicional de la International Federation of Accountants (IFAC) a través de [www.ifac.org](http://www.ifac.org) o escribiendo a [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).

Todos los derechos reservados.

Las Normas que se publican en el presente documento son propiedad de la Contaduría General de la Nación. Tanto, se prohíbe su modificación por parte de cualquier persona natural o jurídica. Su reproducción está permitida únicamente con propósitos no comerciales, siempre y cuando se incluya el debido reconocimiento intelectual que indique que la CGN es la fuente de dicha información. En todo caso, se debe asegurar que se copie de este documento sea reproducido con exactitud y no sea utilizado en un contexto que implique interpretación errónea.

Marco Normativo para Entidades de Gobierno

*Normas para el Reconocimiento, Medición,  
Revelación y Presentación de los Hechos  
Económicos*

## CONTENIDO

CAPÍTULO	I.
ACTIVOS.....	
1.	INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN Y LIQUIDEZ.....
1.1	Reconocimiento .....
1.2	Clasificación.....
1.3	Medición inicial.....
1.4	Medición posterior.....
1.4.1	Inversiones clasificadas en la categoría de inversiones con cambios de valor resultante de cambios en el resultado.....
1.4.2.	Inversiones clasificadas en la categoría de inversiones con costo amortizado.....
1.4.3.	Inversiones clasificadas en la categoría de inversiones con costo amortizado y cambios de valor resultante de cambios en el patrimonio.....
1.4.4.	Inversiones clasificadas en la categoría de inversiones con costo amortizado y cambios de valor resultante de cambios en el patrimonio.....
1.5.	Reclasificaciones .....
1.6.	Baja en cuentas.....
1.7	Revelaciones.....

2.	CUENTAS
2.1	COBRAR.....
2.2	Reconocimiento.....
2.3	Clasificación.....
2.4	Medición inicial.....
2.4.1	Medición posterior.....
2.4.2	Deterioro individual de cuent
2.5	.....
2.6	Deterioro colectivo de cuentas por cobrar.
3.	Baja en cuentas.....
3.1	Revelaciones.....
3.2	PRÉSTAMOS POR COBRAR.....
3.3	Reconocimiento.....
3.4	Clasificación.....
3.5	Medición inicial.....
3.6	Medición posterior.....
4.	Baja en cuentas.....
4.1	Revelaciones.....
4.2	INSTRUMENTOS
4.3	DERIVADOS.....
4.3.1	Reconocimiento.....
4.3.2	Clasificación.....
4.3.3	Instrumentos derivados con fines de espec
4.4	Medición inicial.....
4.4.1	Medición posterior.....
4.4.2	Revelaciones .....
4.4.3	Contabilidad de coberturas.....
4.4.4	Requisitos para optar por la contabil
4.4.4.1	.....
4.4.4.2	Clases de relaciones de cobertura.....
4.4.5.	Medición inicial.....
4.4.6	Medición posterior.....
5.	Instrumentos derivados con
5.1	cobertura.....
5.2	Partida cubierta.....
5.3	Terminación de la relación de cobertura ..
5.4	Revelaciones.....
5.5	INVERSIONES
6.	CONTROLADAS.....
6.1	Reconocimiento.....
6.2	Medición inicial.....
6.3	Medición posterior.....
6.4	Reclasificaciones.....

6.5	Revelaciones.....
7.	ACUERDOS CONJUNTOS.....
7.1.	Operación conjunta.....
7.2.	Negocios conjuntos.....
7.2.1	Reconocimiento.....
7.2.2	Medición inicial.....
7.2.3	Medición posterior.....
7.2.4	Reclasificaciones .....
7.3	Revelaciones.....
8.	INVERSIONES EN ENT LIQUIDACIÓN.....
8.1	Reconocimiento.....
8.2	Medición.....
8.3	Baja en cuentas.....
8.4	Revelaciones.....
9.	INVENTARIOS.....
9.1	Reconocimiento.....
9.2	Medición inicial.....
9.2.1	Costo de adquisición.....
9.2.2	Costos de transformación.....
9.2.2.1	Producción de bienes.....
9.2.2.2	Prestación de servicios.....
9.2.3	Técnicas de medición.....
9.2.4	Sistema de inventario y fórmulas costo.....
9.3	Medición posterior.....
9.4	Reconocimiento en el resultado.....
9.5	Baja en cuentas.....
9.6	Revelaciones.....
10	PROPIEDADES, PLANT EQUIPO.....
10.1	Reconocimiento.....
10.2	Medición inicial.....
10.3	Medición posterior.....
10.4	Baja en cuentas.....
10.5	Revelaciones.....
11	BIENES DE USO PÚBLICO.....
11.1	Reconocimiento.....
11.2	Medición Inicial.....
11.3	Medición posterior.....
11.4	Reclasificaciones.....
11.5	Baja en cuentas.....
11.6	Revelaciones.....
12	BIENES HISTÓRICOS CULTURALES.....
12.1	Reconocimiento.....
12.2	Medición Inicial.....
12.3	Medición posterior.....
12.4	Baja en cuentas.....

12.5	Revelaciones.....
13	RECURSOS NATURALE RENOVABLES.....
13.1	Reconocimiento.....
13.2	Medición Inicial.....
13.3	Medición posterior.....
13.4	Baja en cuentas.....
13.5	Revelaciones.....
14.	PROPIEDADES INVERSIÓN.....
14.1	Reconocimiento.....
14.2	Medición inicial.....
14.3	Medición posterior.....
14.4	Reclasificaciones.....
14.5	Baja en cuentas.....
14.6	Revelaciones.....
15.	ACTIVOS INTANGIBLES.....
15.1	Reconocimiento.....
15.2	Medición inicial.....
15.2.1	Activos intangibles adquiridos.....
15.2.3	Activos intangibles generados internamen
15.3	Medición posterior.....
15.4	Baja en cuentas.....
15.5	Revelaciones.....
16.	ARRENDAMIENTOS.....
16.1	Clasificación.....
16.2	Arrendamientos financieros.....
16.2.1	Contabilización para arrendador.....
16.2.1.1	Reconocimiento.....
16.2.1.2	Medición inicial.....
16.2.1.3	Medición posterior.....
16.2.1.4	Revelaciones.....
16.2.2	Contabilización para arrendatario.....
16.2.2.1	Reconocimiento.....
16.2.2.2	Medición inicial.....
16.2.2.3	Medición posterior.....
16.2.2.4	Revelaciones.....
16.3	Arrendamientos operativos.....
16.3.1	Contabilización para arrendador.....
16.3.1.1	Reconocimiento y medición.....
16.3.1.2	Revelaciones.....
16.3.2	Contabilización para arrendatario.....
16.3.2.1	Reconocimiento y medición.....
16.3.2.2	Revelaciones.....

16.4	Transacciones de venta con posterioridad.....
17	ACTIVOS BIOLÓGICOS.....
17.1	Reconocimiento.....
17.2	Medición inicial.....
17.3	Medición posterior.....
17.4	Revelaciones.....
18.	COSTOS FINANCIACIÓN.....
18.1	Reconocimiento.....
18.2	Medición.....
18.3	Inicio de la capitalización de los costos de financiación.....
18.4	Suspensión de la capitalización de los costos de financiación.....
18.5	Finalización de la capitalización de los costos de financiación.....
18.6	Revelaciones.....
19.	DETERIORO DEL VALOR DE LOS GENERADORES DE VALOR EFECTIVO.....
19.1	Periodicidad en la comprobación del deterioro.....
19.2	Indicios de deterioro del valor de los activos.....
19.3	Reconocimiento.....
19.4	Medición del valor recuperable.....
19.4.1	Valor de mercado menos costo de disposición.....
19.4.2	Valor en uso.....
19.4.2.1	Estimación de los flujos de efectivo.....
19.4.2.2	Determinación de la tasa de descuento aplicable.....
19.5	Medición del deterioro del valor de los activos.....
19.5.1	Activos considerados.....
19.5.2	Unidades generadoras de efectivo.....
19.6	Reversión de las pérdidas por deterioro del valor.....
19.6.1	Indicios de reversión de las pérdidas por deterioro del valor.....
19.6.2	Medición de la reversión de las pérdidas por deterioro.....
19.6.2.1	Activos considerados.....
19.6.2.2	Unidades generadoras de efectivo.....
19.7	Revelaciones.....
20	DETERIORO DEL VALOR DE LOS GENERADORES DE VALOR EFECTIVO.....
20.1	Periodicidad en la comprobación del deterioro.....
20.2	Indicios de deterioro del valor de los activos.....
20.3	Reconocimiento y medición del deterioro.....
20.4	Medición del valor del servicio recuperable.....

20.4.1	Valor de mercado menos disposición.....
20.4.2	Costo de reposición.....
20.4.2.1	Costo de reposición a nuevo depreciación.....
20.4.2.2	Costo de reposición a nuevo ajustado rehabilitación.....
20.5	Reversión de las pérdidas por deterioro de
20.5.1	Indicios de reversión de las pérdidas valor.....
20.5.2	Reconocimiento y medición de deterioro.....
20.6	Revelaciones.....
<b>CAPÍTULO</b>	<b>II.</b>
<b>PASIVOS.....</b>	<b>PRESENTACIÓN DE INSTRUMENTOS</b>
1	<b>EMITIDOS.....</b>
2	<b>EMISIÓN DE TÍTULO DEUDA.....</b>
2.1	Reconocimiento.....
2.2	Clasificación.....
2.3	Medición inicial.....
2.4	Medición posterior.....
2.5	Baja en cuentas.....
2.6	Revelaciones.....
3.	<b>CUENTAS POR PAGAR.....</b>
3.1	Reconocimiento.....
3.2	Clasificación.....
3.3	Medición inicial.....
3.4	Medición posterior.....
3.5	Baja en cuentas.....
3.6	Revelaciones.....
4.	<b>PRÉSTAMOS POR PAGAR.....</b>
4.1.	Reconocimiento.....
4.2	Clasificación.....
4.3	Medición inicial.....
4.4	Medición posterior.....
4.5	Baja en cuentas.....
4.6	Revelaciones.....
5.	<b>BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS.....</b>
5.1	Beneficios a los empleados a corto plazo..
5.1.1	Reconocimiento.....
5.1.2	Medición.....
5.1.3	Revelaciones.....
5.2	Beneficios posempleo.....
5.2.1	Reconocimiento.....
5.2.2	Medición.....
5.2.3	Presentación.....
5.2.4	Revelaciones.....
5.3	Beneficios a los empleados a largo plazo..

5.3.1	Reconocimiento.....
5.3.2	Medición.....
5.3.3	Presentación.....
5.3.4	Revelaciones.....
5.4	Beneficios por terminación del vínculo laboral.....
5.4.1	Reconocimiento.....
5.4.2.	Medición.....
5.4.3.	Revelaciones.....
6.	PROVISIONES.....
6.1	Reconocimiento.....
6.2	Medición inicial.....
6.3	Medición posterior.....
6.4	Revelaciones.....
<b>CAPÍTULO III.    ACTIVOS    Y    PASIVOS</b>	
<b>CONTINGENTES.....</b>	
1.	ACTIVOS CONTINGENTES.....
1.1	Reconocimiento .....
1.2	Revelaciones.....
2.	PASIVOS CONTINGENTES.....
2.1	Reconocimiento.....
2.2	Revelaciones.....
<b>CAPÍTULO</b>	<b>IV.</b>
<b>INGRESOS.....</b>	
1.	INGRESOS    DE    TRANSAC
	CONTRAPRESTACIÓN.....
1.1	Criterio general de reconocimiento.....
1.2	Ingresos por impuestos.....
1.2.1	Reconocimiento.....
1.2.2	Medición.....
1.3	Transferencias.....
1.3.1	Reconocimiento.....
1.3.2	Medición.....
1.4.	Retribuciones, aportes sobre la nómina, multas y sanciones.....
1.4.1	Reconocimiento.....
1.4.2	Medición.....
1.5	Revelaciones.....
2.	INGRESOS    DE    TRANSAC
	CONTRAPRESTACIÓN.....
2.1	Reconocimiento.....
2.1.1	Ingresos por venta de bienes.....
2.1.2	Ingresos por prestación de servicios.....
2.1.3	Ingresos por el uso de activos por parte de
2.2	Medición.....
2.3	Revelaciones.....
3	CONTRATOS
	CONSTRUCCIÓN.....
3.1	Reconocimiento.....
3.1.1	Ingresos derivados de contratos de constru

3.1.2		Costos derivados de contratos de construc
3.2		Medición de ingresos y costos derivac construcción.....
3.3		Revelaciones.....
CAPÍTULO	V.	OTRAS
NORMAS.....		
1.		ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE DE LA CONCEDENTE.....
1.1		Reconocimiento y medición de activos en
1.2		Reconocimiento y medición de pasivos de concesión.....
1.2.1		Tratamiento contable del pasivo financiero
1.2.2		Tratamiento contable de cesión de derech concesionario.....
1.2.3		Tratamiento contable de acuerdos de conc
1.3		Reconocimiento de ingresos y de gast operación y mantenimiento del activo en c
1.4		Reconocimiento de ingresos y de gast desarrollo de una actividad reservada a l: .....
1.5.		Reconocimiento o revelación de otros pa pasivos contingentes y activos derechos.....
1.6.		Revelaciones.....
2.		EFFECTOS DE LAS VARIACIONES E CAMBIO DE LA EXTRANJERA.....
2.1		Transacciones en moneda extranjera.....
2.1.1		Reconocimiento inicial.....
2.1.2		Reconocimiento de las diferencias en cam
2.2		Conversión de estados financieros.....
2.3		Revelaciones.....
3.		RECURSOS DEL RÉGIMEN DE PR PRESTACIÓN DEFINIDA ADMIN COLPENSIONES.....
3.1		Reconocimiento y medición de recursos a
3.2		Reconocimiento y medición de oblig exigibles.....
3.3		Reconocimiento y medición de provisio obligaciones pensionales.....
3.4		Reconocimiento de ingresos y gastos.....
3.5		Revelaciones.....
4.		IMPUESTO A LAS GANANCIAS.....
4.1		Impuestos corrientes.....
4.1.1		Reconocimiento.....
4.1.2		Medición.....
4.2		Impuestos diferidos.....
4.2.1		Reconocimiento.....
4.2.2		Determinación de la base fiscal.....
4.2.3		Medición inicial.....
4.2.4		Medición posterior.....

4.3	Presentación.....
4.4.	Revelaciones.....
5.	COMBINACIÓN Y TRA OPERACIONES.....
5.1	Combinación de operaciones.....
5.1.1	Contabilización de la c operaciones.....
5.1.1.1	Determinación de la fecha de la combinac
5.1.1.2	Reconocimiento y medición de activos y p
5.1.2.	Periodo de medición.....
5.1.3.	Medición posterior.....
5.2	Traslado de operaciones.....
5.2.1	Determinación de la fecha de traslado.....
5.2.2	Baja en cuentas de los activos identifi pasivos transferidos.....
5.3	Gastos de la combinación o el traslado de
5.4	Revelaciones.....
CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES.....	
1.	PRESENTACIÓN DE FINANCIEROS.....
1.1	Finalidad de los estados financieros.....
1.2	Juego completo de estados financieros.....
1.3	Estructura y contenido de los estados fina
1.3.1	Identificación de los estados financieros...
1.3.2	Estado de situación financiera.....
1.3.2.1	Información a presentar en el estado de sit
1.3.2.2	Distinción de partidas corrientes y no corr
1.3.2.2.1	Activos corrientes y no corrientes.....
1.3.2.2.2.	Pasivos corrientes y no corrientes.....
1.3.2.3	Información a presentar en el estado de sit revelar en las notas.....
1.3.3	Estado de resultados.....
1.3.3.1	Información a presentar en el estado de re:
1.3.3.2	Información a presentar en el estado de r en las notas.....
1.3.4	Estado de cambios en el patrimonio.....
1.3.4.1	Información a presentar en el estado patrimonio.....
1.3.42.	Información a presentar en el estado patrimonio o a revelar en las notas.....
1.3.5	Estado de flujos de efectivo.....
1.3.5.1	Presentación.....
1.3.5.1.1	Actividades de operación.....
1.3.5.1.2	Actividades de inversión.....
1.3.5.1.3	Actividades de financiación.....
1.3.5.1.4	Intereses, dividendos y excedentes financi
1.3.5.1.5	Impuesto a las ganancias.....
1.3.5.1.6	Inversiones en controladas, asociadas y ne

1.3.5.1.7	Cambios en las participaciones de propi asociadas y negocios conjuntos.....
1.3.5.2	Otra información a revelar.....
1.3.6	Notas a los estados financieros.....
1.3.6.1	Estructura.....
1.3.6.1.2	Revelaciones.....
2.	<b>CONSOLIDACIÓN DE FINANCIEROS.....</b>
<b>2.1</b>	<b>Condiciones generales.....</b>
<b>2.2</b>	<b>Proceso de consolidación .....</b>
2.3	Revelaciones.....
<b>3</b>	<b>INFORMACIÓN FINANCIERA PO .....</b>
<b>3.1</b>	<b>Segmentos sobre los que se debe inform</b>
3.1.1	Segmentos de servicios.....
3.1.2	Segmentos geográficos.....
3.1.3	Segmentación por servicios y por áreas ge
3.1.4	Información financiera de los segmentos..
<b>3.2</b>	<b>Revelaciones.....</b>
<b>4.</b>	<b>POLÍTICAS CONTABLES, CAM ESTIMACIONES CONTABLES Y C ERRORES.....</b>
4.1	Políticas contables .....
4.2	Cambios en una estimación contable .....
<b>4.3</b>	<b>Corrección de errores .....</b>
<b>5</b>	<b>HECHOS OCURRIDOS DESPUÉS CONTABLE.....</b>
<b>5.1</b>	<b>Hechos ocurridos después del peri implican ajuste.....</b>
5.2	Hechos ocurridos después del periodo implican ajuste.....
5.3	Revelaciones.....
<b>CAPÍTULO VII. TRANSICIÓN POR CAMBIO DE MARCO NORMATIVO .</b>	
<b>1.</b>	<b>TRANSICIÓN POR CAMBIO NORMATIVO PARA EN GOBIERNO.....</b>
1.1	Preparación para el cambio de marco norr
1.2	Ajustes por cambio de marco normativo...
1.3	Estados financieros del primer periodo de

## CAPÍTULO I.

### ACTIVOS.

#### 1. INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ

##### 1.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inversiones de administración de liquidez los recursos financieros colocados en deuda o de patrimonio con el propósito de obtener rendimientos provenientes de las fluctuaciones de

contractuales del título por pagos del principal e intereses. También harán parte de las inversiones de liquidez los instrumentos de patrimonio que no se esperen negociar y que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto. Los instrumentos de deuda son títulos de renta fija que le otorgan a su tenedor la capacidad de negociar y conservar hasta su vencimiento. Por su parte, los instrumentos de patrimonio le otorgan al tenedor derechos por los resultados de la entidad emisora.

2. Las inversiones de administración de liquidez se reconocerán en la fecha de liquidación, con independencia de que la fecha coincida o no con la fecha de contratación. La fecha de liquidación es la fecha en la cual los instrumentos de patrimonio se liquidan. La fecha de contratación es aquella en la que se pactan las condiciones de la transacción.

## 1.2. Clasificación

3. Las inversiones de administración de liquidez se clasificarán atendiendo a la intención que tenga la entidad de negociar o conservar hasta su vencimiento, los flujos contractuales del instrumento y la disponibilidad del valor de mercado de la inversión. Se clasificarán en las siguientes cuatro categorías: valor de mercado con cambios en el resultado, costo amortizado, valor de mercado con cambios en el patrimonio o costo.

4. La categoría de valor de mercado con cambios en el resultado corresponde a las inversiones que se tienen exclusivamente para negociar, es decir, las inversiones cuyos rendimientos esperados dependen del comportamiento del mercado.

5. La categoría de costo amortizado corresponde a las inversiones en instrumentos de deuda que la entidad tiene la intención y capacidad de conservar hasta el vencimiento, es decir, aquellas cuyos rendimientos previstos dependen de los flujos contractuales del instrumento por pagos, en fechas especificadas, del principal e intereses. También incluye en esta categoría los instrumentos de deuda que no tengan valor de mercado y que a) se esperen negociar y conservar hasta su vencimiento o b) se esperen negociar ni de conservar hasta su vencimiento.

6. La categoría de valor de mercado con cambios en el patrimonio corresponde a las inversiones en instrumentos de patrimonio que tienen valor de mercado, no se mantienen con la intención exclusiva de negociar y no se espera una influencia significativa ni control conjunto. También se clasificarán en esta categoría las inversiones en instrumentos de patrimonio que tienen valor de mercado y que no se mantienen con la intención exclusiva de negociar o de conservar hasta su vencimiento.

7. La categoría de costo corresponde a las inversiones en instrumentos de patrimonio que no tienen valor de mercado y que se esperen o no negociar, siempre que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto. También se incluyen en la categoría del costo los aportes efectuados en organismos internacionales para obtener servicios de apoyo, los cuales se esperan que tengan un valor recuperable en el futuro.

## 1.3 Medición inicial

8. Las inversiones de administración de liquidez se medirán por su valor de mercado en la fecha de liquidación cuando la fecha de liquidación sea posterior a la fecha de contratación y la inversión de administración de liquidez se clasifique en la categoría de costo amortizado, caso en el cual la inversión se medirá por el valor de mercado en la fecha de contratación. Cualquier diferencia entre el valor de mercado y el valor de la transacción se reconocerá en el resultado del periodo, excepto para las inversiones clasificadas a valor de mercado con cambios en el resultado, cuya diferencia se reconocerá en el patrimonio.

9. Si la inversión no tiene valor de mercado, se medirá por el valor de la transacción.

10. El tratamiento contable de los costos de transacción dependerá de la intención que tenga la entidad de negociar o conservar hasta su vencimiento. Los costos de transacción de las inversiones que se tienen con la intención de negociar y que se clasifican en la categoría de valor de mercado con cambios en el resultado, costo amortizado o costo

como gasto en el resultado del periodo. Los costos de transacción relacionados con las demás inversiones con un mayor valor de la inversión. Para este último caso, los costos de transacción en los que se incurra en el reconocimiento de la inversión se reconocerán como un activo diferido. Cuando la inversión se mida al valor de la inversión los costos de transacción previamente reconocidos y disminuirá el activo

11. Los costos de transacción son los costos incrementales directamente atribuibles a la adquisición de la inversión. Se entiende como un costo incremental aquel en el que no se habría incurrido si no hubiera adquirido dicha inversión. Los costos de transacción incluyen, por ejemplo, honorarios y comisiones de asesores, comisionistas e intermediarios y demás tarifas establecidas por los entes reguladores y aplicadas en la adquisición del instrumento.

#### 1.4. Medición posterior

12. Con posterioridad al reconocimiento, las inversiones de administración de liquidez se medirán al valor de mercado a la que se encuentran clasificadas.

##### 1.4.1. Inversiones clasificadas en la categoría de valor de mercado con cambios en el resultado

13. Con posterioridad al reconocimiento, las inversiones clasificadas en la categoría de valor de mercado con cambios en el resultado se medirán al valor de mercado. Las variaciones del valor de mercado aumentarán o disminuirán el resultado de la inversión afectando el resultado del periodo.

14. Los intereses y dividendos recibidos reducirán el valor de la inversión y aumentarán el efectivo de acuerdo con la contraprestación recibida.

15. Las inversiones de administración de liquidez clasificadas en esta categoría no serán objeto de ajuste de valor.

##### 1.4.2 Inversiones clasificadas en la categoría de costo amortizado

16. Con posterioridad al reconocimiento, las inversiones clasificadas en la categoría de costo amortizado se medirán al costo amortizado. El costo amortizado corresponde al valor inicialmente reconocido menos el rendimiento efectivo reconocido menos los pagos de capital e intereses recibidos menos cualquier disminución por deterioro del valor.

17. El rendimiento efectivo de las inversiones al costo amortizado se calculará multiplicando el valor inicialmente reconocido por la tasa de interés efectiva. El valor bruto de la inversión corresponde al valor inicialmente reconocido menos el rendimiento efectivo reconocido menos los pagos de capital e intereses recibidos. No obstante, cuando ocurran uno o más sucesos que impacten de manera perjudicial los flujos de efectivo futuros estimados de la inversión, el rendimiento efectivo se calculará multiplicando el costo amortizado en la fecha de medición por la tasa de interés efectiva.

18. La tasa de interés efectiva es aquella que hace equivalentes los flujos contractuales del título con los flujos de efectivo de la inversión a la fecha de medición.

19. Evidencias de que han ocurrido uno o más sucesos con impacto perjudicial en los flujos de efectivo de la inversión incluyen información observable sobre lo siguiente:

a) dificultades financieras significativas del emisor;

b) un incumplimiento o un suceso de mora sobre el instrumento;

c) razones económicas o contractuales relacionadas con dificultades financieras del emisor que le hubieran proporcionado concesiones o ventajas, las cuales no se le habrían facilitado en otras circunstancias;

d) el hecho de que se está convirtiendo en probable que el emisor entre en quiebra o en otra forma de crisis financiera; o

e) la desaparición de un mercado activo para la inversión, debido a dificultades financieras.

20. El rendimiento efectivo se reconocerá como un mayor valor de la inversión y como un ingreso en el periodo.

21. El pago de los rendimientos y del capital reducirán el valor de la inversión, afectando el rendimiento efectivo de acuerdo con la contraprestación recibida.

22. Las inversiones de administración de liquidez clasificadas al costo amortizado serán objeto de deterioro. El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de la inversión afectando el rendimiento efectivo en el periodo.

23. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si el riesgo crediticio de la inversión ha aumentado de forma significativa desde su reconocimiento. Para el efecto, la entidad considerará la información disponible en la fecha de evaluación sobre sucesos pasados y condiciones actuales. Adicionalmente, cuando la entidad tenga información sobre pronósticos de condiciones económicas futuras y sobre la manera como esta información puede afectar la inversión, considerará dicha información en la evaluación del riesgo crediticio. El riesgo crediticio se refiere a la probabilidad de incumplimiento de las obligaciones contractuales por parte del emisor.

24. La entidad podrá recurrir a la siguiente información para evaluar si el riesgo crediticio de la inversión ha aumentado de forma significativa desde su reconocimiento:

a) un cambio significativo, real o esperado, en la calificación crediticia externa de la inversión;

b) una disminución de la calificación crediticia interna, real o esperada, para el emisor o una disminución del comportamiento utilizada para evaluar el riesgo crediticio internamente;

c) un cambio adverso, existente o previsto, en el negocio o en las condiciones económicas o financieras que cause una modificación significativa en la capacidad del emisor para cumplir sus obligaciones de deuda;

d) un cambio significativo, real o esperado, en los resultados operativos del emisor;

e) un incremento significativo en el riesgo crediticio de otros títulos del mismo emisor;

f) un cambio adverso significativo, real o esperado, en el entorno jurídico, económico o tecnológico que cause un cambio significativo en la capacidad de este para cumplir con las obligaciones de la deuda;

g) un cambio significativo en el rendimiento esperado y en el comportamiento del emisor; y

h) la información sobre morosidad del deudor.

25. La entidad puede suponer que el riesgo crediticio de una inversión no se ha incrementado de forma significativa si determina que el riesgo crediticio de la inversión es bajo en la fecha de evaluación.

26. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar cuándo se ha incrementado de forma significativa el riesgo crediticio de una inversión y cuándo el riesgo crediticio de una inversión es bajo en la fecha de evaluación.

27. Si producto de la evaluación se determina que no existe un incremento significativo del riesgo crediticio de una inversión al momento de su reconocimiento de la inversión, la entidad estimará el deterioro por el valor de las pérdidas crediticias reconocidas.

12 meses siguientes a la fecha de evaluación. Estas pérdidas son una parte de las pérdidas crediticias tiempo de vida de la inversión y representan las insuficiencias de efectivo para toda su vida que res incumplimiento en los 12 meses siguientes a la fecha de evaluación, ponderadas por la probabilidad incumplimiento.

28. Si producto de la evaluación se determina que existe un incremento significativo del riesgo cre reconocimiento de la inversión, el deterioro corresponderá al valor de las pérdidas crediticias esper vida de la inversión. Estas pérdidas son aquellas que proceden de todos los sucesos de incumplimie la vida esperada de la inversión, ponderadas por la probabilidad de que ocurra el incumplimiento.

29. En el caso de las inversiones que no tienen flujos contractuales significativos durante los 12 me de evaluación, el deterioro corresponderá al valor de las pérdidas crediticias esperadas durante el tie inversión. Lo anterior, con independencia de que haya o no un incremento significativo del riesgo c

30. Las pérdidas crediticias esperadas corresponden al promedio ponderado de las pérdidas creditic ponderador los riesgos respectivos de que ocurra un incumplimiento de los pagos. A su vez, la pérd al exceso del valor en libros de la inversión sobre el valor presente de todos los flujos de efectivo q recibir descontados a la tasa de interés efectiva de la inversión. Para la determinación de todos los f entidad espera recibir, se considerará información sobre sucesos pasados y condiciones actuales. Ac entidad disponga de información sobre pronósticos de condiciones económicas futuras y sobre la m riesgo crediticio de la inversión, considerará dicha información en la determinación de todos los flu entidad espera recibir.

31. No obstante, la entidad podrá estimar las pérdidas crediticias esperadas de la inversión a través considere la probabilidad de incumplimiento, el valor del dinero en el tiempo y la información sobr condiciones actuales. Adicionalmente, cuando la entidad disponga de información sobre pronóstic económicas futuras y sobre la manera como esta afecta el riesgo crediticio de la inversión, consider la estimación de las pérdidas crediticias esperadas.

32. Si, en una medición posterior, las pérdidas por deterioro disminuyen, se disminuirá el valor del afectará el resultado del periodo. En todo caso, las disminuciones del deterioro no superarán las pér previamente reconocidas ni excederán el costo amortizado que se habría determinado en la fecha d hubiera contabilizado la pérdida por deterioro del valor.

#### 1.4.3. Inversiones clasificadas en la categoría de valor de mercado con cambios en el patrimonio

33. Con posterioridad al reconocimiento, las inversiones en instrumentos de patrimonio clasificada de mercado con cambios en el patrimonio se medirán al valor de mercado. Las variaciones del valo inversiones afectarán el patrimonio. Si el valor de mercado es mayor que el valor registrado de la in aumentará el valor de la inversión y del patrimonio. Si el valor de mercado es menor que el valor re la diferencia disminuirá el valor de la inversión y del patrimonio.

34. Los dividendos de los instrumentos de patrimonio se reconocerán en el momento que sean decre Norma de ingresos de transacciones con contraprestación, aumentando el valor de la inversión y re el resultado del periodo. Los dividendos pagados reducirán el valor de la inversión, afectando el efe efectivo de acuerdo con la contraprestación recibida.

35. Los instrumentos de deuda se medirán al valor de mercado previo reconocimiento del rendimie aplicación de la tasa de interés efectiva. La tasa de interés efectiva es aquella que hace equivalentes del título con su costo amortizado en la fecha de medición. El costo amortizado corresponde al valc más el rendimiento efectivo reconocido menos los pagos de capital e intereses recibidos menos cua

deterioro del valor.

36. El rendimiento efectivo de las inversiones en títulos de deuda a valor de mercado con cambios de valor se calculará multiplicando el valor bruto de la inversión por la tasa de interés efectiva. El valor bruto corresponde al valor inicialmente reconocido de la inversión más el rendimiento efectivo reconocido por el capital e intereses recibidos. No obstante, cuando hayan ocurrido uno o más sucesos que impacten en los flujos de efectivo futuros estimados de la inversión y mientras estos sucesos persistan, el rendimiento efectivo se calculará multiplicando el costo amortizado en la fecha de medición por la tasa de interés efectiva.

37. Evidencias de que han ocurrido uno o más sucesos con impacto perjudicial en los flujos de efectivo de la inversión incluyen información observable sobre lo siguiente:

- a) dificultades financieras significativas del emisor;
- b) un incumplimiento o un suceso de mora sobre el instrumento;
- c) razones económicas o contractuales relacionadas con dificultades financieras del emisor que le han proporcionado concesiones o ventajas, las cuales no se le habrían facilitado en otras circunstancias;
- d) el hecho de que se está convirtiendo en probable que el emisor entre en quiebra o en otra forma de insolvencia financiera; o
- e) la desaparición de un mercado activo para la inversión, debido a dificultades financieras.

38. El rendimiento efectivo se reconocerá como un mayor valor de la inversión y como un ingreso o gasto en el periodo. Los rendimientos recibidos reducirán el valor de la inversión, afectando el efectivo o equivalente a menos acuerdo con la contraprestación recibida. Las variaciones del valor de mercado de estas inversiones que excedan el rendimiento efectivo, afectarán el patrimonio. Si el valor de mercado es mayor que el valor registrado, la diferencia aumentará el valor de la inversión y del patrimonio. Si el valor de mercado es menor que el valor registrado, la diferencia disminuirá el valor de la inversión y del patrimonio.

39. Las inversiones de administración de liquidez en títulos de deuda clasificadas en la categoría de inversiones a valor de mercado con cambios en el patrimonio serán objeto de estimaciones de deterioro. La entidad reconocerá el deterioro del resultado del periodo afectando el patrimonio.

40. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si el riesgo crediticio de la inversión ha aumentado de forma significativa desde su reconocimiento. Para el efecto, la entidad considerará la información disponible en la fecha de evaluación sobre sucesos pasados y condiciones actuales. Adicionalmente, cuando la entidad tenga información sobre pronósticos de condiciones económicas futuras y de la manera como esta información puede afectar la inversión, considerará dicha información en la evaluación del riesgo crediticio. El riesgo crediticio se refiere a la probabilidad de incumplimiento de las obligaciones contractuales por parte del emisor.

41. La entidad podrá recurrir a la siguiente información para evaluar si el riesgo crediticio de la inversión ha aumentado de forma significativa desde su reconocimiento:

- a) un cambio significativo, real o esperado, en la calificación crediticia externa de la inversión;
- b) una disminución de la calificación crediticia interna, real o esperada, para el emisor o una disminución de la calificación del comportamiento utilizada para evaluar el riesgo crediticio internamente;
- c) un cambio adverso, existente o previsto, en el negocio o en las condiciones económicas o financieras que cause una modificación significativa en la capacidad del emisor para cumplir sus obligaciones de deuda.

- d) un cambio significativo, real o esperado, en los resultados operativos del emisor;
- e) un incremento significativo en el riesgo crediticio de otros títulos del mismo emisor;
- f) un cambio adverso significativo, real o esperado, en el entorno jurídico, económico o tecnológico o a un cambio significativo en la capacidad de este para cumplir con las obligaciones de la deuda;
- g) un cambio significativo en el rendimiento esperado y en el comportamiento del emisor; y
- h) la información sobre morosidad del deudor.

42. La entidad puede suponer que el riesgo crediticio de una inversión no se ha incrementado de forma significativa si se determina que el riesgo crediticio de la inversión es bajo en la fecha de evaluación.

43. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar cuándo se ha incrementado de forma significativa el riesgo crediticio de una inversión y cuándo el riesgo crediticio de una inversión es bajo en la fecha de evaluación.

44. Si producto de la evaluación se determina que no existe un incremento significativo del riesgo crediticio de la inversión, la entidad estimará el deterioro por el valor de las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida de la inversión y representan las insuficiencias de efectivo para toda su vida que resultan de un incumplimiento en los 12 meses siguientes a la fecha de evaluación, ponderadas por la probabilidad de que ocurra el incumplimiento.

45. Si producto de la evaluación se determina que existe un incremento significativo del riesgo crediticio de la inversión, el deterioro corresponderá al valor de las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida de la inversión. Estas pérdidas son aquellas que proceden de todos los sucesos de incumplimiento durante el tiempo de vida esperada de la inversión, ponderadas por la probabilidad de que ocurra el incumplimiento.

46. En el caso de las inversiones que no tienen flujos contractuales significativos durante los 12 meses siguientes a la fecha de evaluación, el deterioro corresponderá al valor de las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida de la inversión. Lo anterior, con independencia de que haya o no un incremento significativo del riesgo crediticio de la inversión.

47. Las pérdidas crediticias esperadas corresponden al promedio ponderado de las pérdidas crediticias esperadas de los riesgos respectivos de que ocurra un incumplimiento de los pagos. A su vez, la pérdida crediticia esperada es el exceso del valor en libros de la inversión sobre el valor presente de todos los flujos de efectivo que se espera recibir descontados a la tasa de interés efectiva de la inversión. Para la determinación de todos los flujos de efectivo que se espera recibir, se considerará información sobre sucesos pasados y condiciones actuales. Además, si la entidad dispone de información sobre pronósticos de condiciones económicas futuras y sobre la manera en que estas afectan el riesgo crediticio de la inversión, considerará dicha información en la determinación de todos los flujos de efectivo que se espera recibir.

48. No obstante, la entidad podrá estimar las pérdidas crediticias esperadas de la inversión a través de la estimación de la probabilidad de incumplimiento, el valor del dinero en el tiempo y la información sobre las condiciones actuales. Adicionalmente, cuando la entidad disponga de información sobre pronósticos de condiciones económicas futuras y sobre la manera en que estas afectan el riesgo crediticio de la inversión, considerará dicha información en la estimación de las pérdidas crediticias esperadas.

49. Si, en un periodo posterior, el deterioro disminuye, la entidad disminuirá el patrimonio y afectará el periodo.

#### 1.4.4. Inversiones clasificadas en la categoría de costo

50. Con posterioridad al reconocimiento, las inversiones clasificadas en la categoría de costo se ma objeto de estimación de deterioro.

51. El deterioro corresponderá a la diferencia entre el valor en libros de la inversión y el valor de la patrimonio de la entidad receptora, cuando este último sea menor. El deterioro se determinará al fin se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la inversión, afectando el gasto en el res

52. El deterioro podrá revertirse únicamente hasta el costo inicial de la inversión cuando el valor de patrimonio de la entidad receptora de la inversión supere su valor en libros. Para el efecto, se dismi deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo.

53. Los dividendos y participaciones se reconocerán como una cuenta por cobrar y como un ingreso periodo, con base en los criterios de la Norma de ingresos de transacciones con contraprestación.

#### 1.5. Reclasificaciones

54. La entidad reclasificará las inversiones de administración de liquidez cuando exista un cambio e existan cambios en la disponibilidad del valor de mercado para la medición de las inversiones. En t reclasificaciones tendrán efectos prospectivos desde la fecha de reclasificación, por tanto, no se re e previamente reconocidos, incluyendo las pérdidas o ganancias reconocidas por variaciones del valo deterioro de valor.

55. Las inversiones en instrumentos de deuda que se reclasifiquen desde la categoría de valor de me resultado hacia la categoría de costo amortizado se medirán, en la nueva categoría, por el valor en l la fecha de reclasificación y sobre este se calculará la tasa de interés efectiva para efectos de realiza posteriores.

56. Las inversiones en instrumentos de deuda o de patrimonio que se reclasifiquen desde la categor con cambios en el resultado hacia la categoría de valor de mercado con cambios en el patrimonio se categoría, por el valor de mercado en la fecha de reclasificación.

57. Las inversiones en instrumentos de patrimonio que se reclasifiquen desde la categoría de valor e en el resultado hacia la categoría de costo se medirán, en la nueva categoría, por el valor en libros d de reclasificación.

58. La entidad no reclasificará una inversión hacia la categoría de valor de mercado con cambios en posterioridad al reconocimiento, salvo que dicha reclasificación se genere por la disponibilidad de i de mercado de las inversiones que se esperan negociar y que estaban clasificadas en la categoría de En tal caso, se disminuirá el valor en libros de la inversión en las categorías de costo amortizado o c inversión en la nueva categoría por el valor de mercado en la fecha de reclasificación y la diferencia ingreso o gasto en el resultado del periodo.

59. Las inversiones en instrumentos de deuda que se reclasifiquen desde la categoría de costo amor de valor de mercado con cambios en el patrimonio se medirán, en la nueva categoría, por el valor d reclasificación y la diferencia se reconocerá en el patrimonio.

60. Las inversiones en instrumentos de deuda que se reclasifiquen desde la categoría de valor de me patrimonio hacia la categoría de costo amortizado se medirán, en la nueva categoría, por el valor en reclasificación. La ganancia o pérdida reconocida previamente en el patrimonio, que se relacione c reclasificada, se eliminará del patrimonio afectando el valor de la inversión, en la fecha de reclasifi

61. Las inversiones en instrumentos de patrimonio que se reclasifiquen desde la categoría de valor de mercado en el patrimonio hacia la categoría de costo se medirán, en la nueva categoría, por el valor en libros en la fecha de reclasificación. La ganancia o pérdida reconocida previamente en el patrimonio, que se reclasificó, permanecerá en el patrimonio hasta que la inversión sea dada de baja en cuentas.

62. Las inversiones en instrumentos de patrimonio que se reclasifiquen desde la categoría de costo al valor de mercado con cambios en el patrimonio se medirán, en la nueva categoría, por el valor de mercado en la fecha de reclasificación y la diferencia se reconocerá en el patrimonio.

63. En todos los casos, con posterioridad a la reclasificación, se atenderán los criterios de medición de la respectiva categoría a la que fue reclasificada la inversión.

#### 1.6. Baja en cuentas

64. Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, una inversión de administración de liquidez cuando sobre los flujos financieros, no se tenga probabilidad de recuperar dichos flujos, se renuncie a ellos por los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de la inversión. Para el efecto, se disminuirá el valor de la inversión por las utilidades o pérdidas acumuladas en el patrimonio, si existieren. La diferencia entre estos valores y el costo de la contraprestación recibida, si existiere, se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La inversión se separará, como activo o pasivo, cualquier derecho u obligación creado o retenido en la transferencia.

65. Si la entidad transfiere una inversión, esto es, cuando se transfieren los derechos contractuales de la inversión, la entidad evaluará en qué medida retiene los riesgos y beneficios inherentes a la inversión transferida para proceder con su baja en cuentas.

66. En caso de que se retengan sustancialmente los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de la inversión, se dará de baja en cuentas y se reconocerá un préstamo por pagar por el valor recibido en la operación. La inversión se separará posteriormente conforme a la Norma de préstamos por pagar.

67. Si la entidad no transfiere ni retiene, de forma sustancial, los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de la inversión, determinará si ha retenido el control sobre la inversión. La retención de control sobre la inversión se mide a la capacidad que tenga el receptor de la transferencia para venderla. Si la entidad no ha retenido el control, se dará de baja en cuentas la inversión y reconocerá por separado, como activo o pasivo, cualquier derecho u obligación creado o retenido en efecto de la transferencia. Si la entidad ha retenido el control, continuará reconociendo la inversión como un préstamo por pagar. La implicación continuada y reconocerá un préstamo por pagar. La implicación continuada corresponde a la medida de la propiedad de esta. La entidad está expuesta a cambios de valor de la inversión transferida, originados por los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de esta.

68. El préstamo por pagar se medirá de forma que el neto entre los valores en libros del activo transferido y el préstamo por pagar sea: a) equivalente al costo amortizado de los derechos y obligaciones retenidos por la entidad; o b) igual al valor de mercado de los derechos y obligaciones retenidos. Si el activo transferido se mide por el valor de mercado, se midan independientemente, si el activo transferido se mide por el valor de mercado.

69. La entidad seguirá reconociendo cualquier ingreso que surja del activo transferido en la medida de la implicación continuada y reconocerá cualquier gasto en el que se incurra por causa del préstamo por pagar, por el costo de gestión de recaudo.

70. A efectos de mediciones posteriores, los cambios reconocidos en el valor de mercado del activo transferido y el préstamo por pagar se contabilizarán de forma coherente, de acuerdo con lo establecido en esta Norma de medición correspondiente.

71. En todo caso, el activo transferido que continúe reconociéndose no se compensará con el préstamo. Los ingresos que surjan del activo transferido se compensarán con los gastos incurridos por causa del préstamo.

72. La baja en cuentas de las inversiones de administración de liquidez por la transferencia a un tercero en la fecha de liquidación, con independencia de que esta fecha coincida o no con la fecha de contratación.

### 1.7. Revelaciones

73. Para cada categoría de las inversiones de administración de liquidez, la entidad revelará información en libros y a las principales condiciones de la inversión, tales como plazo, tasa de interés, vencimiento y disposición de la inversión. De igual forma, revelará la fecha de contratación, la fecha de liquidación y la fecha que asuma la entidad por las inversiones de administración de liquidez, por ejemplo, el riesgo de tasa de interés, riesgo de mercado, riesgo de crédito y riesgo de liquidez.

74. Se revelarán los dividendos e intereses reconocidos durante el periodo contable mostrando, por separado, los relacionados con inversiones dadas de baja en cuentas durante el periodo contable y los relacionados con inversiones mantenidas al final de este.

75. Para las inversiones clasificadas en las categorías de valor de mercado con cambios en el resultado o con cambios en el patrimonio, la entidad informará la fuente de información utilizada en la determinación del valor de mercado de la inversión y mostrará el impacto que haya tenido la variación del valor de mercado de la inversión en el resultado o en el patrimonio, según corresponda.

76. Para el caso de los instrumentos de deuda clasificados en la categoría de valor de mercado con cambios en el valor, se revelará el precio pagado, los costos de transacción reconocidos como parte del valor del instrumento, la existencia de condiciones de cancelación anticipada y la tasa de interés efectiva, así como los criterios utilizados para determinarlos.

77. Para las inversiones clasificadas al costo amortizado, se revelará el precio pagado, los costos de transacción reconocidos como parte del valor del instrumento, la tasa de interés nominal, la existencia de condiciones de cancelación anticipada y la tasa de interés efectiva, así como los criterios utilizados para determinarlos. Adicionalmente, se revelará el valor de los ingresos por intereses calculados utilizando la tasa de interés efectiva.

78. Para las inversiones clasificadas al costo, se revelará el precio pagado, los costos de transacción reconocidos como parte del valor del instrumento o como gasto en el resultado, y el valor total de los ingresos por los dividendos e intereses durante el periodo.

79. También se revelará el valor de las pérdidas por deterioro reconocidas o revertidas, durante el periodo contable, el deterioro acumulado y los factores que la entidad haya considerado para determinar el deterioro. Para las inversiones en instrumentos de deuda que han sido objeto de deterioro, se revelarán los criterios utilizados para determinar el deterioro, el incremento significativo del riesgo crediticio y para definir si el riesgo crediticio es bajo, el plazo de las pérdidas crediticias esperadas y la información sobre pronósticos de condiciones económicas que la entidad haya considerado si fuera el caso.

80. Cuando la entidad haya pignorado inversiones de administración de liquidez como garantía por contingentes, revelará el valor en libros de las inversiones pignoradas como garantía, y los plazos y condiciones de su pignोरación.

81. Si la entidad ha transferido inversiones de administración de liquidez a un tercero en una transacción, se revelará, para cada clase de estas inversiones, a) el valor de las inversiones transferidas, b) los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de las inversiones transferidas.

valor en libros del activo o de cualquier pasivo asociado que la entidad continúe reconociendo.

82. Si de acuerdo con lo dispuesto en esta Norma, la entidad ha hecho una reclasificación de las inversiones en instrumentos financieros, la entidad deberá revelar a) la fecha de reclasificación, b) una explicación detallada del efecto de la reclasificación y una descripción cualitativa de su efecto sobre los estados financieros de la entidad, c) el efecto en el resultado del periodo y d) el efecto en el resultado del periodo.

## 2. CUENTAS POR COBRAR

### 2.1 Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de actividades que, a futuro, se espera que generen la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

### 2.2. Clasificación

2. Las cuentas por cobrar se clasificarán en la categoría de costo.

### 2.3. Medición inicial

3. Las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción.

### 2.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción menos la disminución por deterioro de valor. El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de las cuentas por cobrar, afectando el gasto del periodo.

5. Para el cálculo del deterioro la entidad podrá realizar la estimación de las pérdidas crediticias esperadas de manera individual o de manera colectiva.

#### 2.4.1. Deterioro individual de cuentas por cobrar

6. Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera individual, la entidad deberá medir el deterioro al menos al final del periodo contable, el deterioro por el valor de las pérdidas crediticias esperadas.

7. Las pérdidas crediticias esperadas corresponden al promedio ponderado de las pérdidas crediticias esperadas por los riesgos respectivos de que ocurra un incumplimiento de los pagos. A su vez, la pérdida esperada es el exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar sobre el valor presente de todos los flujos de efectivo que se espera recibir descontados a la tasa de interés extraída de la curva cero cupón de los TES, emitidos más cercana a los plazos estimados para la recuperación de los recursos. Para la determinación de la pérdida esperada, se considerará información sobre sucesos pasados y condiciones actuales cuando la entidad disponga de información sobre pronósticos de condiciones económicas futuras y esta afecta el riesgo crediticio de la cuenta por cobrar, considerará dicha información en la determinación del valor de efectivo que la entidad espera recibir.

8. Si en una medición posterior las pérdidas por deterioro disminuyen, se disminuirá el valor del deterioro, afectando el resultado del periodo. En todo caso, las disminuciones del deterioro no superarán las pérdidas crediticias previamente reconocidas.

## 2.4.2. Deterioro colectivo de cuentas por cobrar

9. Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera colectiva la en mínimo al final del periodo contable, el deterioro de las cuentas por cobrar a través de una matriz de metodología que permita estimar las pérdidas crediticias esperadas. La estimación del deterioro de podrá realizar de manera colectiva, cuando estas compartan características similares que puedan inf crediticio, tales como sector industrial, condiciones contractuales, ubicación geográfica, calificación vencimiento.

10. La matriz de deterioro establece porcentajes de incumplimiento promedio por edades para cada análisis histórico de tendencias de pago y recuperabilidad de las cuentas por cobrar. Adicionalment disponga de información sobre pronósticos de condiciones económicas futuras y sobre la manera co crediticio de las cuentas por cobrar, considerará dicha información en la determinación de los porce promedio por edades para cada agrupación.

11. Las pérdidas crediticias esperadas corresponderán al valor resultante del producto de los porcen determinados en la matriz de deterioro por el valor de la transacción (neto de cualquier pago parcial lugar) de las cuentas por cobrar, menos cualquier pérdida por deterioro del valor previamente recon

12. Si en una medición posterior las pérdidas por deterioro disminuyen, se disminuirá el valor del d afectará el resultado del periodo. En todo caso, las disminuciones del deterioro no superarán el dete

## 2.5. Baja en cuentas

13. Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derec financieros, no se tenga probabilidad de recuperar dichos flujos, se renuncie a ellos o se transfieran inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar. La pérdida o ganancia originada en la baja en cue cobrar se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y si reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, cualquier derecho u obligación creado o retenido en la transferencia.

14. Si la entidad transfiere una cuenta por cobrar, esto es, cuando se transfieren los derechos contra de efectivo de la cuenta por cobrar o se retienen tales derechos, pero se asume la obligación contrac tercero, la entidad evaluará en qué medida retiene los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad transferida para proceder con su baja en cuentas.

15. En caso de que se retengan sustancialmente los riesgos y los beneficios inherentes a la propieda esta no se dará de baja en cuentas y se reconocerá un préstamo por pagar por el valor recibido en la medirá posteriormente conforme a la Norma de préstamos por pagar.

16. Si la entidad no transfiere ni retiene, de forma sustancial, los riesgos y beneficios inherentes a la por cobrar, determinará si ha retenido el control sobre la cuenta por cobrar. La retención de control dependerá de la capacidad que tenga el receptor de la transferencia para venderla. Si la entidad no h de baja en cuentas la cuenta por cobrar y reconocerá por separado, como activo o pasivo, cualquier creado o retenido por efecto de la transferencia. Si la entidad ha retenido el control, continuará reco cobrar en la medida de su implicación continuada y reconocerá un préstamo por pagar. La implicac corresponde a la medida en que la entidad está expuesta a los cambios de valor de la cuenta por cob por los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de esta.

17. El préstamo por pagar se medirá de forma que el neto entre los valores en libros del activo trans pagar sea el costo de los derechos y obligaciones retenidos por la entidad.



condiciones similares. La diferencia entre el valor desembolsado y el valor presente se reconocerá como una subvención o por beneficios a los empleados en el resultado del periodo, excepto cuando el acceso inferior a la del mercado esté condicionado al cumplimiento futuro de determinados requisitos, caso en el que se reconocerá como un activo diferido o como un beneficio a los empleados pagado por anticipado de acuerdo con las condiciones para reconocer el respectivo gasto.

4. Los costos de transacción se tratarán como un mayor valor del préstamo por cobrar. Los costos de transacción que se incurran con anterioridad al reconocimiento del préstamo se reconocerán como un activo diferido. Si el costo de transacción reconocida, la entidad incluirá en el valor del préstamo los costos de transacción previamente reconocidos como un activo diferido.

5. Los costos de transacción son los costos incrementales directamente atribuibles al préstamo por cobrar. Por ejemplo, honorarios y comisiones pagadas a asesores o abogados. Se entiende como un costo incremental el costo que se habría incurrido si la entidad no hubiera concedido el préstamo.

### 3.4. Medición posterior

6. Con posterioridad al reconocimiento, los préstamos por cobrar se medirán al costo amortizado, es decir, el valor inicialmente reconocido más el rendimiento efectivo reconocido menos los pagos de capital e intereses recibidos, menos cualquier disminución por deterioro del valor.

7. El rendimiento efectivo de los préstamos por cobrar se calculará multiplicando el valor bruto del préstamo por cobrar por la tasa de interés efectiva. El valor bruto del préstamo por cobrar corresponde al valor inicialmente reconocido más el rendimiento efectivo reconocido menos los pagos de capital e intereses recibidos. Si han ocurrido uno o más sucesos que impacten de manera perjudicial los flujos de efectivo futuros por cobrar y mientras estos sucesos persistan, el rendimiento efectivo se calculará multiplicando el valor bruto del préstamo por cobrar por la tasa de interés efectiva.

8. La tasa de interés efectiva es aquella que hace equivalentes los flujos contractuales del préstamo por cobrar al valor amortizado en la fecha de medición.

9. Evidencias de que han ocurrido uno o más sucesos con impacto perjudicial en los flujos de efectivo futuros por cobrar incluyen información observable sobre lo siguiente:

a) dificultades financieras significativas del prestatario;

b) un incumplimiento o un suceso de mora;

c) razones económicas o contractuales relacionadas con dificultades financieras del prestatario que impliquen concesiones o ventajas, las cuales no se le habrían facilitado en otras circunstancias; o

d) el hecho de que se está convirtiendo en probable que el prestatario entre en quiebra o en otra forma de deterioro financiero.

10. Se presume que han ocurrido uno o más sucesos con impacto perjudicial en los flujos de efectivo futuros por cobrar cuando hay un atraso mayor a 90 días en los pagos contractuales. No obstante, dicha presunción puede ser refutada si se dispone de información razonable y sustentable que demuestre que el prestatario no presenta un problema de liquidez en un plazo distinto de 90 días.

11. El rendimiento efectivo se reconocerá como un mayor valor del préstamo por cobrar y como un ingreso del periodo.

12. Los intereses recibidos y los pagos de capital reducirán el valor del préstamo por cobrar, afectar equivalentes al efectivo de acuerdo con la contraprestación recibida.
13. Los préstamos por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro. El deterioro se reconocerá a un menor valor del préstamo por cobrar afectando el gasto en el resultado del periodo.
14. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si el riesgo crediticio del préstamo incrementado de forma significativa desde su reconocimiento. Para el efecto, la entidad considerará disponible en la fecha de evaluación sobre sucesos pasados y condiciones actuales. Adicionalmente disponga de información sobre pronósticos de condiciones económicas futuras y sobre la manera en que el riesgo crediticio del préstamo por cobrar, considerará dicha información en la evaluación del riesgo crediticio que corresponde a la probabilidad de incumplimiento de las obligaciones contractuales por parte del prestatario.
15. La entidad podrá evaluar de manera individual o de manera colectiva si el riesgo crediticio de un préstamo ha incrementado de forma significativa desde su reconocimiento. Dicha evaluación se podrá realizar cuando los préstamos por cobrar compartan características similares que puedan influir en su riesgo crediticio, como el sector industrial, condiciones contractuales, ubicación geográfica, calificación del deudor o plazos de vencimiento.
16. La entidad podrá recurrir a la siguiente información para evaluar si el riesgo crediticio del préstamo incrementado de forma significativa desde su reconocimiento:
- la información sobre morosidad;
  - una disminución de la calificación crediticia interna, real o esperada, para el prestatario o una disminución de la puntuación del comportamiento utilizada para evaluar el riesgo crediticio internamente;
  - un cambio adverso, existente o previsto, en el negocio o en las condiciones económicas o financieras que cause una modificación significativa en la capacidad del prestatario para cumplir sus obligaciones contractuales;
  - un cambio significativo, real o esperado, en los resultados operativos del prestatario;
  - un incremento significativo en el riesgo crediticio de otros préstamos o títulos del mismo prestatario;
  - un cambio adverso significativo, real o esperado, en el entorno jurídico, económico o tecnológico que lleve a un cambio significativo en la capacidad de este para cumplir con las obligaciones de la deuda;
  - un cambio significativo en el rendimiento esperado y en el comportamiento del prestatario.
17. La entidad puede suponer que el riesgo crediticio de un préstamo por cobrar no se ha incrementado si determina que el riesgo crediticio de este es bajo en la fecha de evaluación.
18. Se presume que hay un incremento significativo en el riesgo crediticio cuando hay un atraso en los pagos mayor a 30 días. No obstante, la entidad podrá refutar dicha presunción cuando disponga de información sustentable que demuestre que el riesgo crediticio no se ha incrementado de forma significativa desde su reconocimiento inicial aun cuando los pagos se atrasen por más de 30 días, por ejemplo, si el atraso no se origina en el prestatario o si la entidad, a partir de evidencia histórica, demuestra que no hay una correlación significativa en el riesgo de que ocurra un incumplimiento y los préstamos cuyos pagos están en mora, sino que dicha correlación se identifica cuando los pagos tienen un periodo de mora distinto.
19. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar cuándo se ha incrementado de forma significativa el riesgo crediticio de un préstamo por cobrar y cuándo el riesgo crediticio de un préstamo es bajo en la fecha de evaluación.

20. Si producto de la evaluación se determina que no existe un incremento significativo del riesgo de reconocimiento del préstamo por cobrar, la entidad estimará el deterioro por el valor de las pérdidas durante los 12 meses siguientes a la fecha de evaluación. Estas pérdidas son una parte de las pérdidas durante el tiempo de vida del préstamo por cobrar y representan las insuficiencias de efectivo para cobrar que resultarían si ocurre un incumplimiento en los 12 meses siguientes a la fecha de evaluación, ponderadas por la probabilidad de que ocurra el incumplimiento.

21. Si producto de la evaluación se determina que existe un incremento significativo del riesgo de reconocimiento del préstamo por cobrar, el deterioro corresponderá al valor de las pérdidas crediticias durante el tiempo de vida del préstamo por cobrar. Estas pérdidas son aquellas que proceden de todos los sucesos posibles a lo largo de la vida esperada del préstamo, ponderadas por la probabilidad de que ocurra el incumplimiento.

22. Las pérdidas crediticias esperadas corresponden al promedio ponderado de las pérdidas crediticias esperadas ponderadas por los riesgos respectivos de que ocurra un incumplimiento de los pagos. A su vez, la pérdida por deterioro es el exceso del valor en libros del préstamo por cobrar sobre el valor presente de todos los flujos de efectivo que la entidad espera recibir descontados a la tasa de interés efectiva del préstamo por cobrar. Para la determinación del valor presente de efectivo que la entidad espera recibir, se considerará información sobre sucesos pasados y condiciones actuales. Adicionalmente, cuando la entidad disponga de información sobre pronósticos de condiciones económicas futuras y sobre la manera como esta afecta el riesgo crediticio del préstamo por cobrar, considerará dicha información en la estimación de todos los flujos de efectivo que la entidad espera recibir.

23. No obstante, la entidad podrá estimar las pérdidas crediticias esperadas de los préstamos por cobrar por una metodología que considere la probabilidad de incumplimiento, el valor del dinero en el tiempo y la información sobre sucesos pasados y condiciones actuales. Adicionalmente, cuando la entidad disponga de información sobre pronósticos de condiciones económicas futuras y sobre la manera como esta afecta el riesgo crediticio del préstamo por cobrar, considerará dicha información en la estimación de las pérdidas crediticias esperadas.

24. Si, en una medición posterior, las pérdidas por deterioro disminuyen, se disminuirá el valor del préstamo por cobrar y afectará el resultado del periodo. En todo caso, las disminuciones del deterioro no superarán las pérdidas previamente reconocidas ni excederán el costo amortizado que se habría determinado en la fecha de la medición si hubiera contabilizado la pérdida por deterioro del valor.

### 3.5. Baja en cuentas

25. Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, un préstamo por cobrar cuando expiren los derechos de cobro, no se tenga probabilidad de recuperar dichos flujos, se renuncie a ellos o se transfieran inherentes a la propiedad del préstamo. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas del préstamo por cobrar se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activo o pasivo, el derecho u obligación creado o retenido en la transferencia.

26. Si una entidad transfiere un préstamo por cobrar a un tercero, esto es, cuando se transfieren los derechos de cobro o se reciben los flujos de efectivo del préstamo o se retienen tales derechos, pero se asume la obligación de pagar al tercero, la entidad evaluará en qué medida retiene los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del préstamo transferido para proceder con su baja en cuentas.

27. En caso de que se retengan sustancialmente los riesgos y los beneficios inherentes a la propiedad del préstamo transferido, este no se dará de baja en cuentas y se reconocerá un préstamo por pagar por el valor residual del préstamo por cobrar, el cual se medirá posteriormente conforme a la Norma de préstamos por pagar.

28. Si la entidad no transfiere ni retiene, de forma sustancial, los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del préstamo transferido, se dará de baja en cuentas el préstamo por cobrar y se reconocerá un préstamo por pagar por el valor residual del préstamo por cobrar, el cual se medirá posteriormente conforme a la Norma de préstamos por pagar.

por cobrar transferido, determinará si ha retenido el control sobre dicho préstamo. La retención de control por cobrar dependerá de la capacidad que tenga el receptor de la transferencia para venderlo. Si la entidad no ha retenido el control, dará de baja en cuentas al préstamo por cobrar y reconocerá por separado, como activo o pasivo, el préstamo por cobrar u obligación creado o retenido por efecto de la transferencia. Si la entidad ha retenido el control, continuará reconociendo el préstamo por cobrar en la medida de su implicación continuada y reconocerá un préstamo por pagar en la medida de su implicación continuada. La implicación continuada corresponde a la medida en que la entidad está expuesta a los cambios del valor del préstamo por cobrar transferido, originados por los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de este.

29. El préstamo por pagar se medirá de forma que el neto entre los valores en libros del préstamo por pagar y el préstamo por pagar sea el costo amortizado de los derechos y obligaciones retenidos por la entidad.

30. La entidad seguirá reconociendo cualquier ingreso que surja del préstamo por cobrar transferido en la medida de su implicación continuada y reconocerá cualquier gasto en el que se incurra por causa del préstamo por pagar generado en la gestión de recaudo.

31. En todo caso, el préstamo por cobrar transferido que continúe reconociéndose no se compensará con el préstamo por pagar, ni los ingresos que surjan del préstamo por cobrar transferido se compensarán con los gastos incurridos por causa del préstamo por pagar.

32. En caso de que se origine una modificación sustancial de las condiciones actuales de un préstamo por cobrar, la entidad dará de baja en cuentas dicho préstamo y reconocerá uno nuevo. La diferencia entre el valor en libros del préstamo por cobrar que se da de baja en cuentas y el nuevo préstamo originado se reconocerá como un gasto en el resultado del periodo. Se considera que existe una modificación sustancial de un préstamo por cobrar cuando el valor presente de los flujos futuros del préstamo con las nuevas condiciones difiere significativamente del valor presente de los flujos futuros del préstamo con las condiciones iniciales.

33. En caso de que la modificación de las condiciones actuales del préstamo por cobrar o de una pasiva por pagar sea sustancial, la entidad recalculará el valor del préstamo por cobrar y reconocerá una ganancia o pérdida en el resultado del periodo.

### 3.6. Revelaciones

34. La entidad revelará información relativa al valor en libros y a las condiciones del préstamo por cobrar, incluyendo la tasa de interés y vencimiento.

35. También se revelará el valor desembolsado, los costos de transacción reconocidos como parte de los costos de negociación, la tasa de interés efectiva, así como los criterios utilizados para determinarla. La entidad también revelará el valor total de los ingresos por intereses calculados utilizando la tasa de interés efectiva.

36. Se revelará el valor de las pérdidas por deterioro reconocidas o revertidas, durante el periodo de deterioro acumulado y los factores que la entidad haya considerado para determinar el deterioro. La entidad también revelará los criterios para definir si hubo o no un incremento significativo del riesgo crediticio y si el riesgo crediticio es bajo, el plazo empleado para el cálculo de las pérdidas crediticias esperadas y la información sobre las condiciones económicas futuras que se haya considerado si fuera el caso.

37. En el caso de que se haya refutado la presunción del párrafo 10 o del párrafo 18, la entidad revelará las razones que sustentan la decisión.

38. Cuando la entidad haya pignorado préstamos por cobrar como garantía por pasivos o pasivos por pagar, se revelará el valor en libros de los préstamos por cobrar pignorados como garantía, y los plazos y condiciones de la pignoración.

39. Si la entidad ha transferido préstamos por cobrar a un tercero en una transacción que no cumpla baja en cuentas, revelará lo siguiente: a) la naturaleza de los préstamos transferidos, b) los riesgos y los que la entidad continúe expuesta y c) el valor en libros del activo o de cualquier pasivo asociado reconociendo.

40. Cuando se dé de baja en cuentas, total o parcialmente, un préstamo por cobrar, se revelará la ganancia reconocida en el resultado del periodo y las razones de su baja en cuentas.

#### 4. INSTRUMENTOS DERIVADOS

##### 4.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como instrumentos derivados los contratos que cumplan con las siguientes características: a) cambia como consecuencia de las variaciones de valor del subyacente, el cual corresponde a la variable que determina el valor del instrumento derivado, y puede estar representado en títulos de renta variable de interés, índices bursátiles y precios de materias primas, entre otros; b) requieren una mínima o ningún cumplimiento se realizará en una fecha futura.

2. Los instrumentos derivados se reconocerán en el activo como derechos y obligaciones simultáneas.

3. En el caso de las opciones, el derecho y la obligación se revelarán en cuentas de orden deudoras y acreedoras, respectivamente. La prima pagada se reconocerá como un activo, disminuyendo el efectivo o el activo de naturaleza de la contraprestación entregada, mientras que la prima recibida se reconocerá como pasivo de efectivo o el activo, de acuerdo con la naturaleza de la contraprestación recibida.

4. Los depósitos constituidos en el mercado de futuros se reconocerán como un depósito entregado y afectará conforme al comportamiento del subyacente y las liquidaciones del instrumento derivado.

##### 4.2 Clasificación

5. Los instrumentos derivados se clasificarán, de acuerdo con su finalidad, en derivados con fines de cobertura y derivados con fines de especulación. Los instrumentos derivados con fines de especulación corresponden a aquellos que constituyen con el fin de obtener rendimientos provenientes de las fluctuaciones del mercado. Por su parte, los derivados con fines de cobertura corresponden a aquellos que se tienen con el fin de neutralizar el riesgo que está expuesta la entidad como consecuencia de las fluctuaciones futuras en el valor de mercado o en el precio de un activo o pasivo.

##### 4.3. Instrumentos derivados con fines de especulación

###### 4.3.1. Medición inicial

6. Los instrumentos derivados con fines de especulación se medirán por el valor de mercado del derivado, a falta de este, por el valor pactado del derecho y la obligación.

7. En el caso de las opciones, la prima pagada o recibida se medirá por su valor de mercado o, a falta de este, por el valor resultante de la aplicación de las metodologías utilizadas en el mercado para la determinación del valor del derecho y la obligación revelados en cuentas de orden se medirán por su valor de mercado o, a falta de este, por el valor resultante de la aplicación de las metodologías utilizadas en el mercado para esta clase de instrumentos.

###### 4.3.2 Medición posterior

8. Con posterioridad al reconocimiento, los instrumentos derivados con fines de especulación se medirán por el valor de mercado o, a falta de este, por el valor resultante de aplicar las metodologías utilizadas en el mercado para esta clase de instrumentos. Para el efecto, se incrementará o disminuirá el valor del derecho y la obligación, según corresponda.

diferencia se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. En todo caso, cuando el valor del instrumento derivado sea superior al valor de la obligación, el instrumento derivado se registrará como activo; en caso contrario, el instrumento derivado se registrará como pasivo.

9. En el caso de las opciones, la prima pagada o la prima recibida se medirá por su valor de mercado. El valor de mercado será el valor resultante de la aplicación de las metodologías utilizadas en el mercado para la determinación del valor de mercado. Para el efecto, se incrementará o disminuirá su valor y se reconocerá un ingreso o un gasto en el resultado del periodo, según corresponda.

10. Adicionalmente, el derecho y la obligación revelados en cuentas de orden se medirán por su valor de mercado. El valor de mercado será el valor resultante de aplicar las metodologías utilizadas en el mercado para esta clase de instrumentos.

11. Para el comprador de la opción si, como producto de la medición, el valor del derecho es superior al valor de la obligación, la diferencia se reconocerá como un activo dentro de la categoría de instrumentos derivados con fines de especulación, y se reconocerá un ingreso en el resultado del periodo. Las variaciones del valor del activo dentro del periodo, según correspondan, se reconocerán como ingreso o gasto en el resultado del periodo, según corresponda.

12. Cuando el valor del derecho sea inferior al valor de la obligación, se revertirá el activo reconocido para eliminar su valor, y se reconocerá un gasto en el resultado del periodo. En todo caso, cuando el valor del activo sea mayor al valor del derecho, el comprador de la opción no reconocerá la diferencia como un pasivo.

13. Para el vendedor de la opción si, como producto de la medición, el valor del derecho es inferior al valor de la obligación, la diferencia se reconocerá como un pasivo dentro de la categoría de instrumentos derivados con fines de especulación, y se reconocerá un gasto en el resultado del periodo. Las variaciones del valor del pasivo originadas en el periodo, según correspondan, se reconocerán como ingreso o gasto en el resultado del periodo, según corresponda.

14. Cuando el valor del derecho sea superior al valor de la obligación, se revertirá el pasivo reconocido para eliminar su valor, y se reconocerá un ingreso en el resultado del periodo. En todo caso, cuando el valor del pasivo sea mayor al valor de la obligación, el vendedor de la opción no reconocerá la diferencia como un activo.

#### 4.3.3. Revelaciones

15. La entidad suministrará información que permita a los usuarios de sus estados financieros, evaluar el impacto de los instrumentos derivados en su situación financiera y en su rendimiento. Para tal efecto, revelará los términos y condiciones de los instrumentos derivados, tales como: vencimientos y restricciones que estos le impongan.

16. La entidad informará la fuente de información utilizada para medir el instrumento derivado y, en su caso, la metodología utilizada.

17. La entidad informará sobre la naturaleza y alcance de los riesgos procedentes de las operaciones derivadas a los que la entidad haya estado expuesta durante el periodo y lo esté al final de este, así como las estrategias utilizadas para gestionar dichos riesgos.

18. Se revelarán, de manera separada, en las notas a los estados financieros, los valores en libros de los instrumentos derivados, así como el impacto en el resultado proveniente de las variaciones del valor de mercado de los instrumentos derivados.

#### 4.4. Contabilidad de coberturas

19. El objetivo de la contabilidad de coberturas es representar, en los estados financieros, el efecto de las operaciones de gestión de riesgos de la entidad para mitigar las exposiciones que surgen por riesgos concretos que afectan a los resultados del periodo o el patrimonio.

20. Se entiende como cobertura, la estrategia mediante la cual se destinan uno o varios instrumentos para neutralizar el riesgo de pérdida al que está expuesta la entidad como consecuencia de las fluctuaciones del mercado o en los flujos de efectivo. Para que exista contabilidad de coberturas, debe existir una relación entre el instrumento de cobertura y la partida cubierta.

21. Un instrumento de cobertura está representado en un instrumento derivado cuyo valor de mercado espera neutralicen las pérdidas de la partida cubierta, como consecuencia de los cambios en el valor de los flujos de efectivo.

22. En el caso de una opción emitida, esta será parte de una relación de cobertura cuando se combine con un instrumento derivado para neutralizar el riesgo al que la entidad está expuesta, de lo contrario, la opción emitida con un instrumento derivado con fines de especulación, en la medida que la máxima ganancia en la opción sea la prima recibida.

23. La partida cubierta puede ser un único activo o pasivo, una parte específica del valor de una parte de un activo o una transacción prevista altamente probable. También puede designarse una partida cubierta a un activo o pasivo, compromisos en firme o transacciones previstas altamente probables, que compartan la exposición del riesgo de la cobertura. Adicionalmente, una partida cubierta puede ser una cartera cubierta solo por el riesgo de una parte de la cartera de activos o pasivos financieros que compartan el riesgo de tasa de interés. En el caso de la administración de liquidez clasificadas al costo amortizado, se podrán designar una partida cubierta única para el riesgo de tasa de cambio y el riesgo de crédito.

24. Un compromiso en firme es un acuerdo vinculante que se celebra para intercambiar un activo por un recurso a un precio determinado en una fecha futura especificada. Una transacción prevista altamente probable que no comprometa una operación futura anticipada no comprometida.

25. Si la partida cubierta es un activo no financiero o un pasivo no financiero, será designado como una partida cubierta asociada con la moneda extranjera o por otros riesgos financieros que soporte, debido a la dificultad de medir de manera adecuada los cambios en los flujos de efectivo o en el valor de mercado.

#### 4.4.1 Requisitos para optar por la contabilidad de coberturas

26- La entidad optará por aplicar los criterios señalados en esta Norma siempre y cuando se cumplan los siguientes requisitos: a) existencia de una política explícita definida por la entidad para la administración de las relaciones de cobertura, b) designación y documentación formales de la relación de cobertura y c) la relación de cobertura sea eficaz y de que esa eficacia se pueda medir fiablemente.

27. Una relación de cobertura es eficaz si: a) existe una relación económica entre la partida cubierta y la cobertura, b) el efecto del riesgo cubierto no predomina sobre los cambios de valor que proceden de la cobertura y c) el riesgo que da origen a la relación de cobertura es el mismo que procede de la cantidad de la partida cubierta. Existe una proporcionalidad entre la cantidad del instrumento de cobertura y la cantidad de la partida cubierta.

28. Una cobertura será eficaz en la medida que los cambios en el valor de mercado o en los flujos de efectivo atribuibles al riesgo cubierto, se compensen con los cambios en el instrumento de cobertura.

29. La eficacia de las coberturas se determinará en la fecha de medición, comparando las ganancias o pérdidas de la partida cubierta y las ganancias o pérdidas por valoración del instrumento de cobertura. Cuando las ganancias o pérdidas por valoración del instrumento de cobertura cubra las ganancias o pérdidas de la partida cubierta entre un 80% y un 125%, la cobertura se calificará como eficaz.

30. Cuando la eficacia de la cobertura se ubique por fuera del rango señalado durante dos meses consecutivos, la entidad deberá evaluar la necesidad de reevaluar la eficacia de la cobertura.

relación de cobertura y se aplicarán los criterios para la contabilización de los derivados con fines d

31. Cuando la entidad desarrolle una posición de cobertura y no opte por la contabilidad de cobertu Norma, tratará el instrumento derivado de acuerdo con los criterios establecidos para los instrumen especulación y la partida cubierta atenderá los criterios de medición que le sean aplicables.

#### 4.4.2 Clases de relaciones de cobertura

32. Existen dos clases de relaciones de cobertura: cobertura de valor de mercado y cobertura de fluj

33. La cobertura del valor de mercado cubre la exposición a los cambios del valor de mercado de a compromisos en firme. La cobertura de flujos de efectivo cubre la exposición a la variación de los l atribuye a un riesgo particular asociado con un activo, un pasivo o una transacción prevista altamen

34. Una cobertura del riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera de un compromiso en firme cobertura del valor de mercado o de flujos de efectivo.

#### 4.4.3 Medición inicial

35. Los instrumentos derivados con fines de cobertura se medirán por el valor de mercado del derec falta de este, por el valor pactado del derecho y la obligación.

36. En el caso de las opciones, la prima pagada o recibida se medirá por su valor de mercado o, a fa resultante de la aplicación de las metodologías utilizadas en el mercado para la determinación del v derecho y la obligación revelados en cuentas de orden se medirán por su valor de mercado o, a falta resultante de la aplicación de las metodologías utilizadas en el mercado para esta clase de instrume

37. Si la partida cubierta es un activo o un pasivo que hace parte de una relación de cobertura de va o el pasivo se medirá por su valor de mercado en el momento en que se inicie la relación de cobertu valor resultante de la aplicación de metodologías utilizadas en el mercado para partidas similares; l obtenido en la medición y el valor en libros se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del ] cubiertas que correspondan a compromisos en firme o a transacciones previstas altamente probable reconocimiento en el momento en que se declare la relación de cobertura.

#### 4.4.4 Medición posterior

##### 4.4.1. Instrumentos derivados con fines de cobertura

38. Con posterioridad al reconocimiento, los instrumentos derivados con fines de cobertura se medi a falta de este, por las metodologías aplicadas en el mercado para esta clase de instrumentos. Las va instrumentos derivados con fines de cobertura se reconocerán afectando los resultados o el patrimon clase de cobertura y de su eficacia.

39. Las variaciones de los instrumentos derivados que hacen parte de una relación de cobertura de v incrementarán o disminuirán el valor del derecho y la obligación, según corresponda, y la diferenc ingreso o gasto en el resultado del periodo. En todo caso, cuando el valor del derecho exceda el val instrumento derivado se registrará como activo; en caso contrario, se registrará como pasivo.

40. En el caso de las opciones, la prima pagada o la prima recibida se medirá por su valor de merca valor resultante de la aplicación de las metodologías utilizadas en el mercado para la determinación Para el efecto, se incrementará o disminuirá su valor y se reconocerá un ingreso o un gasto en el res corresponda.

41. Adicionalmente, el derecho y la obligación revelados en cuentas de orden se medirán por su valor de este, por el valor resultante de aplicar las metodologías utilizadas en el mercado para esta clase de instrumentos.
42. Para el comprador de la opción si, como producto de la medición, el valor del derecho es superior al valor de la obligación, la diferencia se reconocerá como un activo dentro de la categoría de instrumentos derivados con cobertura, y se reconocerá un ingreso en el resultado del periodo. Las variaciones del valor del activo originadas en mediciones posteriores se reconocerán como ingreso o gasto en el resultado del periodo, según corresponda.
43. Cuando el valor del derecho sea inferior al valor de la obligación, se revertirá el activo reconociendo su valor, y se reconocerá un gasto en el resultado del periodo. En todo caso, cuando el valor del activo sea mayor al valor del derecho, el comprador de la opción no reconocerá la diferencia como un activo.
44. Para el vendedor de la opción si, como producto de la medición, el valor del derecho es inferior al valor de la obligación, la diferencia se reconocerá como un pasivo dentro de la categoría de instrumentos derivados con cobertura, y se reconocerá un gasto en el resultado del periodo. Las variaciones del valor del pasivo originadas en mediciones posteriores se reconocerán como ingreso o gasto en el resultado del periodo, según corresponda.
45. Cuando el valor del derecho sea superior al valor de la obligación, se revertirá el pasivo reconociendo su valor, y se reconocerá un ingreso en el resultado del periodo. En todo caso, cuando el valor del pasivo sea mayor al valor de la obligación, el vendedor de la opción no reconocerá la diferencia como un pasivo.
46. Las variaciones de los instrumentos derivados que hacen parte de una relación de cobertura de efectivo incrementarán o disminuirán el valor del derecho y la obligación, según corresponda. La diferencia entre el valor del instrumento derivado y el valor de la cobertura, es decir, la parte eficaz se reconocerá en el patrimonio, y la parte ineficaz se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. En todo caso, cuando el valor del derecho exceda el valor del instrumento derivado se registrará como activo; en caso contrario, el instrumento derivado se registrará como pasivo.
47. En el caso de las opciones, la prima pagada o la prima recibida se medirá por su valor de mercado. Para el efecto, se incrementará o disminuirá su valor, y se reconocerá la parte eficaz de la variación en el patrimonio y la parte ineficaz como ingreso o gasto en el resultado del periodo.
48. Adicionalmente, el derecho y la obligación revelados en cuentas de orden se medirán por su valor de este, por el valor resultante de aplicar las metodologías utilizadas en el mercado para esta clase de instrumentos.
49. Para el comprador de la opción, si como producto de la medición, el valor del derecho es superior al valor de la obligación, la diferencia se reconocerá como un activo dentro de la categoría de instrumentos derivados con cobertura, y se reconocerá la parte eficaz de la variación en el patrimonio y la parte ineficaz como ingreso o gasto en el resultado del periodo. Las variaciones del valor del activo originadas en mediciones posteriores se reconocerán, como ingreso o gasto en el resultado del periodo, de la cobertura, esto es, la parte eficaz de la variación se reconocerá en el patrimonio y la parte ineficaz se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.
50. Cuando el valor del derecho sea inferior al valor de la obligación, se revertirá el activo reconociendo su valor, afectando el resultado o el patrimonio, según corresponda. En todo caso, cuando el valor del activo sea mayor al valor del derecho, el comprador de la opción no reconocerá la diferencia como un activo.
51. Para el vendedor de la opción, si como producto de la actualización, el valor del derecho es inferior al valor de la obligación, la diferencia se reconocerá como un pasivo dentro de la categoría de instrumentos derivados con cobertura, y se reconocerá la parte eficaz de la variación en el patrimonio y la parte ineficaz como ingreso o gasto en el resultado del periodo. Las variaciones del valor del pasivo originadas en mediciones posteriores se reconocerán, como ingreso o gasto en el resultado del periodo, de la cobertura, esto es, la parte eficaz de la variación se reconocerá en el patrimonio y la parte ineficaz se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

en el resultado del periodo.

52. Cuando el valor del derecho sea superior al valor de la obligación, se revertirá el pasivo reconocido para eliminar su valor, afectando el resultado o el patrimonio, según corresponda. En todo caso, cuando el valor de la obligación sea mayor al valor de la obligación, el vendedor de la opción no reconocerá la diferencia como un activo.

53. Cuando la partida cubierta sea una inversión de administración de liquidez clasificada a valor razonable en el patrimonio, tanto la parte eficaz como la ineficaz de la relación de cobertura afectará el patrimonio.

54. En todos los casos, la prima pagada o recibida, y los derechos y obligaciones de contratos de cobertura se actualizarán periódicamente y en la fecha de terminación del contrato. Esto, con el fin de que la diferencia entre derechos y obligaciones corresponda con el valor a girar cuando la obligación sea mayor que el valor a recaudar cuando el derecho sea mayor que la obligación. En consecuencia, estos valores se reconocerán con las liquidaciones realizadas por la Cámara de Riesgo Central de Contraparte para el caso de los derivados estandarizados, o con la liquidación de la contraparte para el caso de los derivados no estandarizados.

#### 4.4.4.2. Partida cubierta

55. Si la partida cubierta es un activo o un pasivo que hace parte de una relación de cobertura de valor de mercado o, a falta de este, por el valor resultante de la aplicación de metodologías de valoración para partidas similares. La ganancia o pérdida de la partida cubierta, atribuible al riesgo cubierto, se reconocerá como un ingreso o gasto en el resultado del periodo. Las partidas cubiertas relacionadas con coberturas de flujos de efectivo se reconocerán como un ingreso o gasto de ajuste por las variaciones del valor de mercado.

56. Exclusivamente para el caso de una cobertura del valor de mercado que cubra la exposición a la parte de una cartera de activos financieros o pasivos financieros, la ganancia o pérdida atribuible a la relación de cobertura se reconocerá en una única partida, de forma separada, dentro de los activos o pasivos, dependiendo de si es un activo o un pasivo en la fecha de revisión de intereses. Estas partidas se eliminarán cuando los activos o pasivos que fueron asociados sean dados de baja en cuentas.

57. Cuando un compromiso en firme no reconocido se designe como partida cubierta en una relación de cobertura de mercado, el cambio posterior acumulativo en el valor de mercado del mismo, que sea atribuible a la relación de cobertura, se reconocerá como un activo o pasivo con su correspondiente utilidad o pérdida reconocida en el resultado del periodo.

#### 4.4.5 Terminación de la relación de cobertura

58. La entidad interrumpirá la contabilidad de coberturas de manera prospectiva en la medida que se presenten las siguientes situaciones: a) el instrumento derivado expira, se ejerce o se vende, y no existe sustituto del instrumento derivado que mantenga las condiciones para la aplicación de la contabilidad de coberturas; b) la relación de cobertura deja de cumplir los requisitos para optar por la contabilidad de coberturas; c) el objeto de cobertura no es altamente probable; o d) la entidad revoca su decisión de optar por la contabilidad de coberturas o cambia su estrategia de cobertura.

59. En el momento de la liquidación o venta de los instrumentos derivados con fines de cobertura en una relación de cobertura, se disminuirá el valor del derecho y de la obligación. La diferencia resultante se reconocerá como un ingreso o gasto de acuerdo con la naturaleza de la contraprestación recibida o entregada. Cuando se mantenga el instrumento derivado cuando se haya terminado la relación de cobertura y se establezca una nueva relación de cobertura, este se reclasificará a instrumentos derivados con fines de especulación.

60. Para el caso de la liquidación de las opciones, la entidad disminuirá en su totalidad, el valor del instrumento registrado hasta ese momento, reconociendo un ingreso o gasto en el resultado del periodo de acuerdo con la naturaleza de la contraprestación recibida o entregada.

en la opción. Si se ejerce la opción, se afectarán las cuentas correspondientes de acuerdo con la naturaleza de los activos entregados y recibidos. Con independencia de que se ejerza o no la opción, se disminuirán el derecho y el deber revelados en las cuentas de orden deudoras y acreedoras contingentes.

61. La terminación de coberturas de flujos de efectivo requiere que el valor registrado en el patrimonio sea trasladado a los resultados del periodo. Ahora bien, si producto de la operación de cobertura, se origina un activo como inventarios o propiedades, planta y equipo, el valor registrado en el patrimonio aumentará o disminuirá el activo.

62. En una cobertura de valor de mercado, si la partida cubierta es un activo o un pasivo, se atenderá a las mediciones aplicables al respectivo activo o pasivo, a partir del valor de mercado determinado una vez finalizado el periodo de cobertura.

63. Como consecuencia del cumplimiento del compromiso en firme o de la transacción prevista, los activos y pasivos originados serán susceptibles de reconocimiento en el activo, en el pasivo o en los resultados, según corresponda.

#### 4.4.6 Revelaciones

64. La entidad revelará los objetivos y políticas concernientes a la gestión de los riesgos financieros y la política de cobertura para cada uno de los tipos principales de transacciones previstas para los que se espera que ocurran.

65. Para cada una de las clases de relaciones de coberturas, la entidad revelará, de forma separada, lo siguiente:

- a) una descripción de la cobertura,
- b) una descripción de los instrumentos financieros designados instrumentos de cobertura y su valor razonable al inicio y al final del periodo contable, y
- c) la naturaleza de los riesgos cubiertos, incluyendo una descripción de la partida cubierta.

66. Para las coberturas de flujos de efectivo, la entidad revelará lo siguiente:

- a) los periodos en los que se espera que se produzcan los flujos de efectivo, así como los periodos en los que dichos flujos afecten el resultado del periodo;
- b) una descripción de las transacciones previstas para las que se haya utilizado anteriormente la cobertura pero cuya ocurrencia ya no se espere;
- c) las variaciones en el valor de mercado de los instrumentos de cobertura que se hayan reconocido en el resultado durante el periodo; y
- d) el valor reclasificado desde el patrimonio hacia el resultado del periodo.

67. Adicionalmente, para las coberturas de valor de mercado, la entidad revelará las ganancias o pérdidas reconocidas en el resultado de la cobertura y de la partida cubierta que sean atribuibles al riesgo cubierto.

## 5. INVERSIONES EN EMPRESAS CONTROLADAS

### 5.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inversiones en empresas controladas las participaciones patrimoniales que la entidad posee en empresas societarias que se encuentran bajo el principio de negocio en marcha y sobre las cuales ejerza control.

2. La entidad ejerce control sobre una empresa si se configuran todos los siguientes elementos: a) poder ejercer el control sobre la gestión de las actividades financieras, operativas y de personal de la entidad;

derecho a los beneficios variables o exposición a los riesgos inherentes procedentes de su participación capacidad de utilizar su poder sobre la empresa para afectar la naturaleza o el valor de dichos benef

3. La entidad tiene poder cuando posee derechos que le otorgan la capacidad actual de dirigir las ac empresa controlada, es decir, las actividades que afectan de manera significativa la naturaleza o val riesgos, procedentes de su participación en esta. Se presume que la entidad tiene la capacidad de di relevantes de la empresa controlada cuando tiene derecho a dirigir las políticas operativas y financi

4. Los beneficios sobre los cuales se establece control pueden ser financieros o no financieros. Los : a los beneficios económicos recibidos directamente de la empresa controlada, tales como: la distrib excedentes, la transferencia de activos y el ahorro de costos. Los beneficios no financieros se prese que realiza la empresa controlada complementa o apoya la función de la entidad controladora, de fc logro de sus objetivos y a la ejecución de sus políticas.

5. Los riesgos inherentes a la participación corresponden a todos aquellos que afectan o pueden afec de la entidad controladora, por ejemplo, las obligaciones financieras asumidas o que potencialment obligación de la entidad controladora de prestar o garantizar la prestación de un servicio del cual la responsable inicial.

6. La entidad tiene control si, además del poder que tiene sobre la empresa y el derecho a los benefi exposición a los riesgos inherentes, procedentes de su participación en esta, también tiene la capaci para afectar la naturaleza o el valor de dichos beneficios o riesgos.

## 5.2. Medición inicial

7. La entidad controladora medirá las inversiones en controladas, en sus estados financieros individ valor se comparará con la participación de la entidad controladora en el valor de mercado o costo d y pasivos de la empresa controlada. En la medida que el costo sea superior, la diferencia corresponc cual hará parte del valor de la inversión y no será objeto de amortización. Si, por el contrario, el cos inferior a su participación en el valor de mercado o costo de reposición de los activos y pasivos de l diferencia se reconocerá como un mayor valor de la inversión y como ingreso en el resultado del pe reconozca la participación en el resultado, en la primera aplicación del método de participación pat

## 5.3. Medición posterior

8. Con posterioridad al reconocimiento, la entidad controladora medirá las inversiones en controlad financieros individuales, por el método de participación patrimonial.

9. Este método implica que la inversión se incrementa o disminuye para reconocer la participación entidad controladora en los resultados del periodo de la empresa controlada y en las variaciones ori patrimoniales distintas de los resultados, que no se originan en variaciones del capital o en reclasifi patrimoniales, después de la fecha de adquisición de la inversión.

10. La participación en los resultados del periodo de la empresa controlada aumentará o disminuirá se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo, respectivamente. La entidad contro participación que tenga en las ganancias o pérdidas originadas en las transacciones que esta realice controlada, que aún no hayan sido realizadas a través de operaciones con terceros. Adicionalmente, tiene en circulación acciones preferentes clasificadas como patrimonio, la entidad controladora con en los resultados, una vez disminuidos los dividendos de tales acciones, con independencia de que l hayan sido acordados.

11. La participación en las variaciones originadas en las partidas patrimoniales distintas de los resultados se originen en variaciones del capital o en reclasificaciones de partidas patrimoniales, aumentará o disminuirá la inversión, afectando el patrimonio.

12. Si como consecuencia de la corrección de errores, la empresa controlada afecta las utilidades acumuladas, la entidad controladora afectará de igual manera sus utilidades acumuladas en la participación que le corresponde realizado por la empresa controlada.

13. Con los dividendos y participaciones decretados se reducirá el valor de la inversión y se reconocerá el derecho a cobrar, con independencia de que correspondan o no a distribuciones de periodos en los que se haya realizado la participación patrimonial.

14. Si la participación de la entidad controladora en las pérdidas o en las variaciones patrimoniales de la empresa controlada iguala o excede el valor en libros de la inversión, la entidad controladora dejará de reconocer las pérdidas o variaciones patrimoniales negativas adicionales. Si posteriormente la empresa controlada registra variaciones patrimoniales positivas, la entidad controladora volverá a reconocer su participación en las variaciones patrimoniales solo después de que su participación en las mismas iguale a su participación en las variaciones patrimoniales negativas no reconocidas.

15. Para la aplicación del método de participación patrimonial, la entidad controladora dispondrá de los datos de la empresa controlada, para la misma fecha de corte y bajo políticas contables uniformes con las de la entidad controladora.

16. Si los estados financieros de la entidad controladora y los de la empresa controlada se preparan en diferentes fechas de corte, se realizarán los ajustes que permitan reflejar las transacciones o eventos ocurridos entre las fechas de corte siempre que la diferencia no sea superior a tres meses.

17. Cuando las políticas contables de la empresa controlada sean distintas de las de la entidad controladora, los resultados del periodo y las variaciones originadas en las partidas patrimoniales de la empresa controlada, si una u otra política sean materiales, se realizarán los ajustes a que haya lugar con el fin de que los resultados sean homogéneas con las empleadas por la entidad controladora. La entidad controladora definirá, en los criterios empleados para identificar las partidas que, dada la materialidad de las diferencias originadas, deban ser objeto de ajuste.

18. Las inversiones en empresas controladas serán objeto de estimaciones de deterioro cuando a) exista evidencia de incumplimiento de los pagos a cargo de la empresa controlada o del desmejoramiento de sus condiciones que reduzca el valor en libros de la inversión en los estados financieros individuales de la entidad controladora superior a los activos netos de la empresa controlada; o b) el dividendo procedente de la inversión supere el valor de la inversión en la empresa controlada en el periodo en que este se haya decretado. Se verificará si existen indicios de deterioro al final del periodo contable y, si es el caso, se seguirán los criterios de reconocimiento y medición en la Norma de deterioro del valor de los activos generadores de efectivo. La comprobación del deterioro se realizará de manera separada para la plusvalía, puesto que esta hace parte del valor en libros de la inversión.

19. Si en una medición posterior las pérdidas por deterioro disminuyen debido a eventos objetivamente reconocidos, se disminuirá el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo. En todo caso, las pérdidas por deterioro no serán superiores a las pérdidas por deterioro previamente reconocidas.

#### 5.4. Reclasificaciones

20. Cuando la entidad deje de tener el control sobre la empresa, evaluará si la inversión cumple con los criterios para ser clasificada como inversiones en asociadas o en negocios conjuntos. En cualquiera de los dos casos,

reclasificación por el valor en libros de la inversión.

21. Si la inversión no cumple con las condiciones para ser clasificada como inversiones en asociadas conjuntas, se reclasificará a la categoría que corresponda de inversiones de administración de liquidez a valor de mercado con intención que la entidad tenga con la inversión y la existencia de información sobre su valor de mercado.

22. La inversión se reclasificará a la categoría de inversiones de administración de liquidez a valor de mercado en el resultado cuando la entidad tenga la intención exclusiva de negociar la inversión y pueda medir su valor de mercado. En este caso, la reclasificación se efectuará por el valor de mercado y la diferencia entre este y el valor en libros se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

23. La inversión se reclasificará a la categoría de inversiones de administración de liquidez a valor de mercado en el patrimonio cuando la entidad no tenga la intención exclusiva de negociar la inversión y pueda medir su valor de mercado. En este caso, la reclasificación se efectuará por el valor de mercado y la diferencia entre este y el valor en libros se reconocerá en el patrimonio.

24. La inversión se reclasificará a la categoría de inversiones de administración de liquidez al costo cuando la entidad no tenga intención de negociar la inversión y pueda medir su valor de mercado. En este caso, la reclasificación se efectuará por el valor en libros.

25. En caso de que se ordene la liquidación de la empresa receptora de la inversión, la entidad reclasificará una inversión en entidades en liquidación por su valor en libros.

26. Con posterioridad a la reclasificación, se atenderán los criterios de las normas que le apliquen a la inversión con la nueva clasificación.

27. En el evento que se configuren nuevamente los elementos para reconocer la inversión como controlada, se reclasificará la inversión a inversiones en controladas por el valor en libros en la fecha de la reclasificación y se aplicarán los criterios establecidos en esta Norma.

#### 5.5. Revelaciones

28. La entidad controladora revelará información sobre los juicios y supuestos significativos realizados en esos juicios y supuestos, para determinar si tiene el control de una empresa.

29. La entidad controladora también revelará información que permita a los usuarios de sus estados financieros la siguiente:

- a) la naturaleza de los riesgos asociados con su participación en empresas controladas y los cambios en esos riesgos;
- b) las consecuencias de cambios en su participación en la empresa controlada que no den lugar a un cambio de control;
- c) las consecuencias de la pérdida de control de una empresa controlada durante el periodo contable.

30. Adicionalmente, la entidad controladora revelará lo siguiente:

- a) el valor en libros de las inversiones en controladas;
- b) el nombre de las empresas controladas, su participación en los resultados de estas y el efecto de la participación patrimonial en el patrimonio;
- c) la diferencia de fechas y los ajustes realizados, cuando los estados financieros de la entidad controladora y las empresas controladas se preparen con distintas fechas de corte o con políticas contables diferentes;

d) las políticas contables de la empresa controlada diferentes de las de la entidad controladora que, las diferencias en los resultados del periodo y en las variaciones patrimoniales de la empresa controlada, no fueron objeto de ajuste y los criterios utilizados por la entidad controladora para de

31. Si de acuerdo con lo dispuesto en esta Norma, la entidad efectúa reclasificaciones desde y hacia controladas, revelará:

a) el valor reclasificado,

b) una explicación detallada del motivo de la reclasificación y una descripción cualitativa de su efecto en los estados financieros de la entidad, y

c) el efecto en el resultado del periodo.

## 6. INVERSIONES EN ASOCIADAS

### 6.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inversiones en asociadas las participaciones patrimoniales que la entidad tiene en empresas societarias que se encuentran bajo el principio de negocio en marcha y sobre las cuales posea influencia significativa.

2. Se entiende por influencia significativa la capacidad de la entidad para intervenir en las decisiones de operación de la empresa asociada, sin que se configure control ni control conjunto sobre esta.

3. Se presumirá la existencia de influencia significativa cuando la entidad posea, directa o indirecta, una participación igual o superior al 20% del poder de voto sobre la empresa asociada, con independencia de que exista una participación mayoritaria. Para tal efecto, se considerarán los derechos de voto potenciales de la entidad que no estén mantenidos por otras partes. Los derechos de voto potenciales que se considerarán son aquellos que se convierten de inmediato y se excluirán aquellos que tengan restricciones legales o contractuales. Por la entidad no ejerce influencia significativa si posee, directa o indirectamente, menos del 20% del poder de voto sobre la empresa asociada, a menos que pueda demostrarse claramente que existe tal influencia.

4. La existencia de influencia significativa sobre la empresa asociada se evidencia, generalmente, a través de los siguientes hechos: a) tiene representación en la junta directiva u órgano equivalente de la empresa asociada, b) participa en los procesos de fijación de políticas de la asociada, c) realiza transacciones importantes con la asociada, d) proporciona personal directivo con la asociada o e) suministra información primordial para la realización de los negocios de la asociada.

5. Podrá demostrarse la inexistencia de influencia significativa cuando existan restricciones al ejercicio de los derechos de voto originadas en normas legales o en acuerdos contractuales que impliquen que la empresa asociada esté sujeta a la supervisión de un gobierno, tribunal, administrador o regulador. También se demostrará cuando los derechos de voto potenciales estén sujetos a restricciones legales o contractuales como su condicionamiento a sucesos futuros o la posibilidad de ejercitarse en el futuro.

### 6.2. Medición inicial

6. La entidad medirá las inversiones en asociadas por el costo. Este valor se comparará con el valor de mercado o costo de reposición de los activos y pasivos de la empresa asociada. En la medida en que el valor de mercado o costo de reposición sea superior, la diferencia corresponderá a una plusvalía que hará parte del valor de la inversión y no será objeto de amortización. Si, por el contrario, el costo de la inversión es inferior a su participación en el valor de mercado o costo de reposición de los activos y pasivos de la empresa asociada, la diferencia se reconocerá como un mayor ingreso en el resultado del periodo, cuando se reconozca la participación en el resultado, en la medida en que el costo de reposición sea inferior al valor de mercado o costo de reposición de los activos y pasivos de la empresa asociada.

método de participación patrimonial.

### 6.3. Medición posterior

7. Con posterioridad al reconocimiento, la entidad medirá las inversiones en asociadas por el método patrimonial.

8. Este método implica que la inversión se incrementa o disminuye para reconocer la participación de la entidad en los resultados del periodo de la empresa asociada y en las variaciones originadas en sus partidas distintas de los resultados, que no se originan en variaciones del capital o en reclasificaciones de partidas después de la fecha de adquisición de la inversión.

9. La participación en los resultados del periodo de la empresa asociada aumentará o disminuirá el valor y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo, respectivamente. La entidad eliminará el valor que tenga en las ganancias o pérdidas originadas en las transacciones que esta realice con la empresa asociada si estas han sido realizadas a través de operaciones con terceros. Adicionalmente, si esta última tiene en circulación acciones clasificadas como patrimonio, la entidad computará su participación en los resultados, una vez descontado el valor de tales acciones, con independencia de que los dividendos en cuestión hayan sido acordados.

10. La participación en las variaciones originadas en las partidas patrimoniales distintas de los resultados y que se originen en variaciones del capital o en reclasificaciones de partidas patrimoniales, aumentará o disminuirá el valor de la inversión, afectando el patrimonio.

11. Si como consecuencia de la corrección de errores, la empresa asociada afecta las utilidades acumuladas, la entidad afectará de igual manera sus utilidades acumuladas en la participación que le corresponda sobre el patrimonio de la empresa asociada.

12. Con los dividendos y participaciones decretados se reducirá el valor de la inversión y se reconocerá el derecho a cobrar, con independencia de que correspondan o no a distribuciones de periodos en los que se haya reconocido la participación patrimonial.

13. Si la participación de la entidad en las pérdidas o en las variaciones patrimoniales negativas de la empresa asociada iguala o excede el valor en libros de la inversión, la entidad dejará de reconocer su participación en las pérdidas o variaciones patrimoniales negativas adicionales. Si posteriormente la empresa asociada presenta utilidades o variaciones patrimoniales positivas, la entidad volverá a reconocer su participación en esas utilidades o variaciones patrimoniales positivas, su participación en las mismas iguala a su participación en las pérdidas o variaciones patrimoniales negativas.

14. Para la aplicación del método de participación patrimonial, la entidad dispondrá de los estados financieros de la empresa asociada, para la misma fecha de corte y bajo políticas contables uniformes con las de los estados financieros de la entidad.

15. Si los estados financieros de la entidad y los de la empresa asociada se preparan para distintas fechas, se realizarán los ajustes que permitan reflejar las transacciones o eventos ocurridos entre las distintas fechas, siempre que la diferencia no sea superior a tres meses.

16. Cuando las políticas contables de la empresa asociada sean distintas de las de la entidad y la diferencia en el periodo y las variaciones originadas en las partidas patrimoniales de la empresa asociada medidas en libros sean materiales, se realizarán los ajustes a que haya lugar con el fin de que las políticas contables de la entidad sean consistentes con las empleadas por la entidad. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para determinar las partidas que, dada la materialidad de las diferencias originadas por las políticas contables distintas, requieren un ajuste.

17. Las inversiones en asociadas serán objeto de estimaciones de deterioro cuando: a) exista evidencia de que el valor en libros de la inversión excede el valor razonable menos el costo de venta.

incumplimiento de los pagos a cargo de la empresa asociada o del desmejoramiento de sus condiciones de dividendo procedente de la inversión supere el resultado de la empresa asociada en el periodo en que se verificó. Se verificará si existen indicios de deterioro, por lo menos, al final del periodo contable y, si es el caso, se aplicarán los criterios de reconocimiento y medición de deterioro establecidos en la Norma de deterioro del valor de los activos generadores de efectivo. La comprobación del deterioro de valor no se realizará de manera separada de la que esta hace parte del valor en libros de la inversión.

18. Si en una medición posterior las pérdidas por deterioro disminuyen debido a eventos objetivamente posteriores al origen, se disminuirá el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo. En todo caso, las pérdidas por deterioro no serán superiores a las pérdidas por deterioro previamente reconocidas.

#### 6.4 Reclasificaciones

19. Cuando la entidad deje de tener influencia significativa sobre la empresa, evaluará si la inversión cumple con las condiciones para ser clasificada como inversiones en controladas o en negocios conjuntos. En cualquier caso, efectuará la reclasificación por el valor en libros de la inversión.

20. Si la inversión no cumple con las condiciones para ser clasificada como inversiones en controladas o en negocios conjuntos, se reclasificará a la categoría que corresponda de inversiones de administración de liquidez a valor razonable con intención que la entidad tenga con la inversión y la existencia de información sobre su valor de mercado.

21. La inversión se reclasificará a la categoría de inversiones de administración de liquidez a valor razonable con intención de vender en el resultado cuando la entidad tenga la intención exclusiva de negociar la inversión y pueda medir su valor de mercado. En este caso, la reclasificación se efectuará por el valor de mercado y la diferencia entre este y el valor en libros se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

22. La inversión se reclasificará a la categoría de inversiones de administración de liquidez a valor razonable sin intención de vender en el patrimonio cuando la entidad no tenga la intención exclusiva de negociar la inversión y pueda medir su valor de mercado. En este caso, la reclasificación se efectuará por el valor de mercado y la diferencia entre este y el valor en libros se reconocerá en el patrimonio.

23. La inversión se reclasificará a la categoría de inversiones de administración de liquidez al costo cuando la entidad no tenga la intención exclusiva de negociar la inversión y pueda medir su valor de mercado, con independencia de la intención que tenga la entidad sobre la inversión. En cualquier caso, la reclasificación se efectuará por el valor en libros.

24. En caso de que se ordene la liquidación de la empresa receptora de la inversión, la entidad reclasificará la inversión en entidades en liquidación por su valor en libros.

25. Con posterioridad a la reclasificación, se atenderán los criterios de las normas que le apliquen a la nueva clasificación.

26. En el evento que se configuren nuevamente los elementos para reconocer la inversión como asociada, la entidad reclasificará la inversión a inversiones en asociadas por el valor en libros en la fecha de la reclasificación y aplicarán los criterios establecidos en esta Norma.

#### 6.5 Revelaciones

17. La entidad revelará información sobre los juicios y supuestos significativos realizados y sobre los juicios y supuestos, para determinar si tiene influencia significativa sobre una empresa.

28. La entidad también revelará información que permita a los usuarios de sus estados financieros e

- a) la naturaleza, alcance y efectos financieros de sus participaciones en empresas asociadas, incluye efectos de su relación contractual con los otros inversores que tienen influencia significativa; y
- b) la naturaleza de los riesgos asociados con sus participaciones en empresas asociadas y los cambi

29. Adicionalmente, la entidad revelará lo siguiente:

- a) el valor en libros de las inversiones en asociadas;
- b) el nombre de las empresas asociadas, su participación en los resultados de estas y el efecto de la participación patrimonial en el patrimonio;
- c) la diferencia de fechas y los ajustes realizados, cuando los estados financieros de la entidad y de preparen con distintas fechas de corte o con políticas contables diferentes; y
- d) las políticas contables de la empresa asociada diferentes de las de la entidad que, dada la materia los resultados del periodo y en las variaciones patrimoniales de la empresa asociada, medidos con u fueron objeto de ajuste y los criterios utilizados por la entidad para definir la materialidad.

30. Si de acuerdo con lo dispuesto en esta Norma, la entidad efectúa reclasificaciones desde y hacia revelará:

- a) el valor reclasificado,
- b) una explicación detallada del motivo de la reclasificación y una descripción cualitativa de su efecto financieros de la entidad, y
- c) el efecto en el resultado del periodo.

## 7. ACUERDOS CONJUNTOS

1. Un acuerdo conjunto es un acuerdo que se celebra para realizar una operación conjunta o un negocio o más partes mantienen control conjunto de modo que las decisiones sobre las actividades relevantes consentimiento unánime de las partes que comparten el control.

2. La clasificación de un acuerdo conjunto como una operación conjunta o un negocio conjunto depende obligaciones de las partes con respecto al acuerdo.

### 7.1 Operación conjunta

3. Una operación conjunta es un acuerdo conjunto mediante el cual las partes que tienen control con respecto de los activos y responsabilidades frente a los pasivos relacionados con el acuerdo. Cada una denomina operador conjunto.

4. Las operaciones conjuntas no implican el establecimiento de una entidad, sino el uso de activos y entidades. Cada entidad participante usa sus activos para el desarrollo de la operación; incurre en gastos o obtiene recursos de crédito como parte de sus obligaciones. El acuerdo celebrado proporciona el medio por la venta o suministro del producto o servicio, y los gastos y costos en los que se incurra se comparten que controlan conjuntamente la operación.

5. En consecuencia, la entidad que actúa como operador conjunto reconocerá sus activos, pasivos, ingresos y costos, en relación con su participación en la operación conjunta, así como su participación en los activos, ingresos y costos, originados en la operación conjunta. Para efectos de la medición y revelación, se seguirán

las normas aplicables.

## 7.2 Negocios conjuntos

### 7.2.1 Reconocimiento

6. Se reconocerá como un negocio conjunto el acuerdo mediante el cual las partes que poseen control de una empresa societaria que se encuentra bajo el principio de negocio en marcha, tienen derecho a los activos y pasivos de la empresa. Las partes se denominan participantes en un negocio conjunto.

7. El negocio conjunto se materializa a través de la constitución de otra entidad, la cual controla los activos y pasivos del negocio; incurre en pasivos, gastos y costos; obtiene ingresos; celebra contratos en su propio nombre; obtiene financiamiento para los fines de la actividad del negocio; y lleva su propia contabilidad. Cada participante en el negocio conjunto tiene derecho a una parte de los resultados de la entidad bajo control conjunto.

8. La entidad que actúa como participante en un negocio conjunto reconocerá su participación en el negocio conjunto.

### 7.2.2 Medición inicial

9. La entidad medirá la inversión en un negocio conjunto al costo. Este valor se comparará con el valor de mercado o costo de reposición de los activos y pasivos del negocio conjunto. En la medida en que el valor de mercado sea superior, la diferencia corresponderá a una plusvalía que hará parte del valor de la inversión y no será objeto de amortización. Si, por el contrario, el costo de la inversión es inferior a su participación en el valor de mercado o costo de reposición de los activos y pasivos del negocio conjunto, la diferencia se reconocerá como un mayor ingreso en el resultado del periodo, cuando se reconozca la participación en el resultado, en el método de participación patrimonial.

### 7.2.3. Medición posterior

10. Con posterioridad al reconocimiento, la entidad medirá las inversiones en negocios conjuntos por el método de participación patrimonial.

11. Este método implica que la inversión se incrementa o disminuye para reconocer la participación de la entidad en los resultados del periodo del negocio conjunto y en las variaciones originadas en sus partidas distintas de los resultados, que no se originan en variaciones del capital o en reclasificaciones de partidas después de la fecha de adquisición de la inversión.

12. La participación en los resultados del periodo del negocio conjunto aumentará o disminuirá el valor de la inversión y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo, respectivamente. La entidad eliminará el efecto de las ganancias o pérdidas originadas en las transacciones que esta realice con el negocio conjunto que no hayan sido realizadas a través de operaciones con terceros. Adicionalmente, si este último tiene en circulación acciones clasificadas como patrimonio, la entidad computará su participación en los resultados, una vez disminuya el valor de tales acciones, con independencia de que los dividendos en cuestión hayan sido acordados.

13. La participación en las variaciones originadas en las partidas patrimoniales distintas de los resultados del periodo se originen en variaciones del capital o en reclasificaciones de partidas patrimoniales, aumentará o disminuirá el valor de la inversión, afectando el patrimonio.

14. Si como consecuencia de la corrección de errores, el negocio conjunto afecta las utilidades acumuladas, también afectará de igual manera sus utilidades acumuladas en la participación que le corresponda sobre el negocio conjunto.

15. Con los dividendos y participaciones decretados se reducirá el valor de la inversión y se reconocerá, con independencia de que correspondan o no a distribuciones de periodos en los que se haya participación patrimonial.

16. Si la participación de la entidad en las pérdidas o en las variaciones patrimoniales negativas del o excede el valor en libros de la inversión, la entidad dejará de reconocer su participación en las pérdidas patrimoniales negativas adicionales. Si posteriormente el negocio conjunto presenta utilidades o variaciones positivas, la entidad volverá a reconocer su participación en esas utilidades o variaciones patrimoniales su participación en las mismas iguale a su participación en las pérdidas o variaciones patrimoniales reconocidas.

17. Para la aplicación del método de participación patrimonial, la entidad dispondrá de los estados financieros del negocio conjunto, para la misma fecha de corte y bajo políticas contables uniformes con las de los estados financieros de la entidad.

18. Si los estados financieros de la entidad y los del negocio conjunto se preparan para distintas fechas, los ajustes que permitan reflejar las transacciones o eventos ocurridos entre las distintas fechas de corte y la diferencia no sea superior a tres meses.

19. Cuando las políticas contables del negocio conjunto sean distintas de las de la entidad y la diferencia de periodo y las variaciones originadas en las partidas patrimoniales del negocio conjunto medidos con los libros de la entidad, se realizarán los ajustes a que haya lugar con el fin de que las políticas contables de este negocio conjunto empleadas por la entidad. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para determinar si, dada la materialidad de las diferencias originadas por las políticas contables distintas, deben ser reconocidas.

20. Las inversiones en negocios conjuntos serán objeto de estimaciones de deterioro cuando: a) exista incumplimiento de los pagos a cargo del negocio conjunto o del desmejoramiento de sus condiciones de negocio, b) el dividendo procedente de la inversión supere el resultado del negocio conjunto en el periodo en que se verificará si existen indicios de deterioro, por lo menos, al final del periodo contable y, si es el caso de reconocimiento y medición de deterioro establecidos en la Norma de deterioro del valor de los activos, c) el valor de la inversión en libros de la entidad sea superior al valor efectivo. La comprobación del deterioro de valor no se realizará de manera separada para la plusvalía o parte del valor en libros de la inversión.

21. Si en una medición posterior las pérdidas por deterioro disminuyen debido a eventos objetivamente justificables, se disminuirá el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo. En todo caso, las pérdidas por deterioro no serán superiores a las pérdidas por deterioro previamente reconocidas.

#### 7.2.4 Reclasificaciones

22. Cuando la entidad deje de tener control conjunto sobre la empresa, evaluará si la inversión cumple con las condiciones para ser clasificada como inversiones en controladas o en asociadas. En cualquiera de los dos casos se procederá a la reclasificación por el valor en libros de la inversión.

23. Si la inversión no cumple con las condiciones para ser clasificada como inversiones en controladas, se reclasificará a la categoría que corresponda de inversiones de administración de liquidez, considerando la información que la entidad tenga con la inversión y la existencia de información sobre su valor de mercado.

24. La inversión se reclasificará a la categoría de inversiones de administración de liquidez a valor razonable en el resultado, cuando la entidad tenga la intención exclusiva de negociar la inversión y pueda medir su valor de mercado. En este caso, la reclasificación se efectuará por el valor de mercado y la diferencia entre este y el valor en libros se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

25. La inversión se reclasificará a la categoría de inversiones de administración de liquidez a valor de mercado en el patrimonio, cuando la entidad no tenga la intención exclusiva de negociar la inversión y pueda venderla en el mercado. En este caso, la reclasificación se efectuará por el valor de mercado y la diferencia entre el valor en libros y el valor de mercado se reconocerá en el patrimonio.

26. La inversión se reclasificará a la categoría de inversiones de administración de liquidez al costo en el patrimonio, cuando la entidad no tenga la intención exclusiva de negociar la inversión y pueda venderla en el mercado. En este caso, la reclasificación se efectuará por el valor en libros.

27. En caso de que se ordene la liquidación del negocio conjunto, la entidad reclasificará la inversión a valor de mercado en el patrimonio por su valor en libros.

28. Con posterioridad a la reclasificación, se atenderán los criterios de las normas que le apliquen a la nueva clasificación.

29. En el evento que se configuren nuevamente los elementos para reconocer la inversión como un negocio conjunto, la entidad reclasificará la inversión a inversiones en negocios conjuntos por el valor en libros en la fecha de la reclasificación. Posteriormente, se aplicarán los criterios establecidos en esta Norma.

### 7.3. Revelaciones

30. La entidad revelará información sobre los juicios y supuestos significativos realizados y sobre los juicios y supuestos, para determinar si tiene control conjunto de un acuerdo.

31. La entidad también revelará información que permita a los usuarios de sus estados financieros e

a) la naturaleza, alcance y efectos financieros de sus participaciones en acuerdos conjuntos, incluye los efectos de su relación con los otros inversores que tengan control conjunto;

b) la naturaleza de los riesgos asociados con sus participaciones en acuerdos conjuntos y los cambios en los riesgos;

c) el valor de los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos correspondientes a su participación en un negocio conjunto;

32. Adicionalmente, la entidad revelará la siguiente información:

a) el valor en libros de las inversiones en negocios conjuntos;

b) el nombre de sus negocios conjuntos, su participación en los resultados de estos y el efecto de la participación patrimonial en el patrimonio;

c) la diferencia de fechas y los ajustes realizados, cuando los estados financieros de la entidad y de los negocios conjuntos se preparen con distintas fechas de corte o con políticas contables diferentes; y

d) las políticas contables del negocio conjunto diferentes de las de la entidad que, dada la materialidad de los resultados del periodo y en las variaciones patrimoniales del negocio conjunto, medidos con un nivel de ajuste y los criterios utilizados por la entidad para definir la materialidad.

33. Si de acuerdo con lo dispuesto en esta Norma, la entidad ha efectuado reclasificaciones desde y cuando se preparen los estados financieros, revelará:

a) el valor reclasificado,

b) una explicación detallada del motivo de la reclasificación y una descripción cualitativa de su efecto en los estados financieros de la entidad, y

c) el efecto en el resultado del periodo.

## 8. INVERSIONES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN

### 8.1 Reconocimiento

1. Se reclasificarán como inversiones en entidades en liquidación aquellas que se hayan clasificado inversiones en controladas, en asociadas o en negocios conjuntos, cuando se ordene la liquidación o la inversión.

### 8.2. Medición

2. Las inversiones en entidades en liquidación se medirán por el valor en libros que tenía la inversión en la fecha de clasificación y se mantendrán por ese valor hasta la baja en cuentas. Además, si con anterioridad a la inversión en entidades en liquidación, se reconocieron ganancias o pérdidas en el patrimonio por la participación patrimonial, la entidad mantendrá dichas partidas de forma separada en el patrimonio. Cuando la liquidación se dé de baja.

### 8.3. Baja en cuentas

3. Se dejarán de reconocer las inversiones en entidades en liquidación y las ganancias o pérdidas acumuladas en el patrimonio asociadas a estas cuando a) expiren los derechos, b) el valor de los pasivos exceda el valor de los activos de acuerdo con el plan de liquidación o c) culmine el proceso de liquidación. Las inversiones en entidades en liquidación y las ganancias o pérdidas acumuladas en el patrimonio asociadas a estas se darán de baja afectando el patrimonio anterior, sin perjuicio del reconocimiento de provisiones o de la revelación de pasivos contingentes de acuerdo con las normas de Provisiones o Pasivos contingentes, cuando a ello haya lugar.

### 8.4. Revelaciones

La entidad revelará la siguiente información:

- a) la razón social de la entidad o entidades en liquidación en las cuales posea la inversión y el porcentaje de participación patrimonial,
- b) las causas que conllevaron a la liquidación de la entidad receptora de la inversión,
- c) la fase del proceso de liquidación en que se encuentra la entidad, y
- d) el valor en libros de la inversión en la fecha de reclasificación.

## 9. INVENTARIOS

### 9.1 Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación o producción, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) venderse en el mercado en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita en el curso normal de la operación, transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

2. Los productos agropecuarios se reconocerán como inventarios en el momento en que el producto biológico del que procede o cuando cese el proceso vital del activo biológico, de conformidad con la Norma de activos biológicos.

## 9.2 Medición inicial

3. Los inventarios se medirán por el costo de adquisición o transformación.

### 9.2.1 Costo de adquisición

4. El costo de adquisición de los inventarios incluirá el precio de compra, los aranceles y otros impuestos de transporte y otras erogaciones necesarias para colocar los inventarios en condiciones de uso, venta o consumo.

5. Los descuentos, las rebajas y otras partidas similares afectarán el valor del inventario, del costo de adquisición, del ingreso, dependiendo de si el inventario que los originó se encuentra en existencia, se vendió, se distribuyó o se consumió en la prestación del servicio y de si dicha venta, distribución o consumo se efectuó durante los periodos anteriores. Los costos de financiación asociados con la adquisición de inventarios que, de acuerdo con lo establecido en la Norma de costos de financiación, cumplan con los requisitos establecidos para calificarse como activos, se capitalizarán atendiendo lo establecido en la citada Norma.

6. En el caso de los productos agropecuarios, el costo de adquisición corresponderá al valor de mercado en disposición, en el momento en que el producto se separe del activo biológico del que procede o cuando se consuma el activo biológico, de acuerdo con lo establecido en la Norma de activos biológicos.

7. Cuando se adquiera un inventario en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación. En todo caso, al valor de cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso, venta o consumo.

### 9.2.2 Costos de transformación

8. Los costos de transformación estarán conformados por las erogaciones y cargos directos e indirectos en la producción de bienes y la prestación de servicios. Para la determinación de los costos de transformación se utilizarán sistemas de costos de acuerdo con el proceso productivo.

#### 9.2.2.1 Producción de bienes

9. El costo de transformación de los bienes estará determinado por el valor de los inventarios utilizados en la transformación de las materias primas en productos terminados. También harán parte de los costos de transformación el mantenimiento, las depreciaciones y amortizaciones de activos directamente relacionados con la elaboración de los bienes, los cuales se calcularán de acuerdo con lo previsto en las normas de Propiedades, planta y equipo o Activo Intangible que corresponda. Los costos de financiación asociados con la producción de inventarios que, de acuerdo con lo establecido en la Norma de costos de financiación, cumplan con los requisitos establecidos para calificarse como activos, se capitalizarán atendiendo lo establecido en la citada Norma.

10. La distribución de los costos indirectos fijos a los costos de transformación se basará en el nivel de producción. En consecuencia, el total de los costos indirectos fijos hará parte del costo de transformación de los inventarios.

11. No se incluirán en los costos de transformación y, por ende, se reconocerán como gasto en el periodo siguiente: las cantidades anormales de desperdicio de materiales, de mano de obra o de otros costos de transformación; los costos de almacenamiento, a menos que sean necesarios para el proceso de fabricación; los costos de administración que no hayan contribuido a la condición y ubicación actuales de los inventarios; y los costos de transformación de los inventarios que no sean identificables por separado.

12. Cuando el proceso de producción dé lugar a la fabricación simultánea de más de un producto y la transformación de cada tipo de producto no sean identificables por separado, se distribuirá, entre los productos, el costo en que se haya incurrido hasta el punto de separación, utilizando bases uniformes y racionales. La distribución de los costos indirectos fijos se basará en el nivel de producción.

en el valor de mercado de cada producto, ya sea como producción en curso o como producto terminado. Si los subproductos no posean un valor significativo, estos podrán medirse al valor neto de realización, de menos el costo del producto principal.

13. Cuando la entidad produzca bienes, esta acumulará las erogaciones y cargos relacionados con la producción en las cuentas de costos de transformación. El costo de los bienes producidos para la venta o para la distribución gratuita o a precios de no mercado, se trasladará al inventario de productos terminados o al inventario de productos en proceso, según corresponda.

#### 9.2.2.2 Prestación de servicios

14. Los costos de prestación de un servicio se medirán por las erogaciones y cargos de mano de obra indirectos en los que se haya incurrido y que estén asociados a la prestación de este. La mano de obra directa y los costos relacionados con las ventas y con el personal de administración general no se incluirán en el costo del servicio y contabilizarán como gasto en el resultado del periodo en el que se haya incurrido en ellos.

15. De manera excepcional, se reconocerán inventarios de prestadores de servicios cuando la entidad incurra en costos, pero no haya reconocido el ingreso asociado, debido a que este no ha cumplido los criterios de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones con contraprestación. El valor de los inventarios de servicios se medirá por los costos en los que se haya incurrido y que estén asociados con la prestación del servicio.

16. Cuando la entidad preste servicios, las erogaciones y cargos relacionados se acumularán en las cuentas de costos de transformación de acuerdo con el servicio prestado. El traslado del costo de la prestación del servicio al inventario de productos en proceso, según corresponda, se efectuará previa distribución de los costos indirectos. No obstante, si el costo del servicio no es reconocido, atendiendo el grado de avance de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones con contraprestación, el costo de la prestación del servicio se trasladará al inventario.

#### 9.2.3. Técnicas de medición

17. Las técnicas para la medición del costo de los inventarios, tales como el método del costo estándar, se podrán utilizar siempre que el resultado de aplicarlos se aproxime al costo. Los costos estándar se establecerán a partir de niveles normales de consumo de materias primas, suministros, mano de obra y capacidad. En este caso, las condiciones de cálculo se revisarán de forma regular y, si es preciso, se ajustarán siempre y cuando esas condiciones hayan variado.

18. El método de los minoristas se utiliza a menudo en el sector comercial al por menor para la medición del costo cuando hay un gran número de artículos que rotan velozmente, que tienen márgenes similares y para los cuales es impracticable usar otros métodos de cálculo de costos. Cuando se emplee este método, el costo de los artículos se determinará deduciendo, del precio de venta del artículo en cuestión, un porcentaje apropiado de margen. El porcentaje aplicado tendrá en cuenta la parte de los inventarios que se hayan vendido por debajo de su precio estándar.

#### 9.2.4 Sistema de inventario y fórmulas del cálculo del costo

19. Los inventarios se llevarán utilizando el sistema de inventario permanente. Para efectos de valoración de los costos, se aplicarán los métodos de Primeras en Entrar Primeras en Salir (PEPS), costo promedio ponderado y costo específico. No se aceptará como método de valuación, el de Últimas en Entrar Primeras en Salir (UEPS), a menos que la naturaleza y uso de los inventarios sean similares, se utilizará el mismo método de valuación.

#### 9.3. Medición posterior

20. Con posterioridad al reconocimiento inicial, los inventarios que se espera vender a precios de no mercado se valorarán al menor valor entre el costo y el valor neto de realización. Por su parte, las materias primas y otros su

para su uso en la producción de inventarios que se espera vender a precios de mercado se medirán a el costo de reposición cuando la disminución en el valor de la materia prima indique que el valor de los productos terminados va a ser inferior a su costo. En caso contrario, el valor de las materias primas ajustará.

21. Los inventarios que se mantengan para vender a precios de no mercado o distribuir en forma gratuita, o que se mantengan para transformar o consumir en la producción de bienes o la prestación de servicios que van a ser vendidos a precios de no mercado o distribuidos en forma gratuita, se medirán al menor valor entre el costo y el costo de reposición.

22. Si el valor neto de realización o el costo de reposición, según corresponda, es inferior al costo de reposición, la diferencia corresponderá al deterioro. El reconocimiento inicial del deterioro del inventario, así como el reconocimiento posterior de este, afectará el gasto en el resultado del periodo.

23. El ajuste del inventario al valor neto de realización o al costo de reposición, según corresponda, se reconocerá en una sola partida, aunque la entidad podrá agrupar partidas similares o relacionadas. En todo caso, el ajuste no se reconocerá en partidas que reflejen clasificaciones completas de los inventarios como ajustes sobre la totalidad de los productos terminados.

24. Cuando las circunstancias que causaron el deterioro dejen de existir, se revertirá su valor, de manera que el valor contable sea el menor entre el costo y el valor neto de realización o costo de reposición, según corresponda. El deterioro que se reverta afectará el resultado del periodo.

25. Los inventarios de los intermediarios que compran o venden materias primas cotizadas por cuenta de terceros se medirán al valor de mercado menos los costos de disposición. Por su parte, los inventarios de los productos agropecuarios y minerales, cuando la venta esté asegurada por un contrato a plazo o garantía, se medirán al valor neto de realización. Cualquier diferencia entre el valor en libros de los inventarios y el valor neto de realización menos los costos de disposición o el valor neto de realización, según corresponda, se reconocerá como gasto en el resultado del periodo.

#### 9.4 Reconocimiento en el resultado

26. Cuando los inventarios se vendan a precios de mercado o de no mercado, su valor se reconocerá en el resultado del periodo en el que se causen los ingresos asociados.

27. Los inventarios que se distribuyan gratuitamente se reconocerán como gasto en el resultado del periodo en el que se distribuya el bien.

#### 9.5. Baja en cuentas

28. Las mermas, sustracciones o vencimiento de los inventarios, implicarán el retiro de estos y su registro como gastos en el resultado del periodo.

#### 9.6 Revelaciones

29. La entidad revelará los principales conceptos que hacen parte del costo de adquisición o transformación de los inventarios, y las revelaciones significativas necesarias para colocar los inventarios en condiciones de uso o comercialización.

30. Además de ello, revelará la siguiente información:

a) el valor de las materias primas, materiales y suministros, productos en proceso, productos terminados, productos en tránsito y en poder de terceros;

b) el método o métodos de valuación utilizados para cada clase de inventarios;

- c) las pérdidas por deterioro del valor de los inventarios reconocidas o revertidas;
- d) las circunstancias o eventos que hayan producido la reversión del deterioro de los inventarios;
- e) el valor en libros de los inventarios que garanticen el cumplimiento de pasivos;
- f) el valor en libros de los inventarios que se lleven al valor de mercado menos los costos de dispos
- g) el valor de los productos agropecuarios y minerales cuando se midan al valor neto de realización
- h) los componentes que conformen el costo de transformación de bienes y de prestación de servicio costos indirectos reconocidos como gastos en el periodo; y
- i) el valor del inventario recibido en transacciones sin contraprestación, así como el distribuido en f de no mercado.

## 10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

### 10.1 Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entid suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un va mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 1. venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.
2. También se reconocerán como propiedades planta y equipo los bienes inmuebles con uso futuro i plantas productoras utilizadas para la obtención de productos agrícolas. Una planta productora es un en la elaboración o suministro de productos agrícolas, que se espera genere productos agrícolas dur tiene una probabilidad remota de ser vendida como producto agrícola, a excepción de las ventas inc podas.
3. Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades, planta y equipo se reconocerán por sep.
4. Los bienes históricos y culturales, que cumplan con la definición de propiedades, planta y equipoc tal; en caso contrario, se aplicará lo establecido en la Norma de bienes históricos y culturales.
5. Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocerán como mayor consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación. Las adiciones y mejoras son erogacion entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva o eficiencia operativa los productos o servicios, o reducir significativamente los costos.
6. Por su parte, las reparaciones de las propiedades, planta y equipo se reconocerán como gasto en € Las reparaciones son erogaciones en que incurre la entidad con el fin de recuperar la capacidad nor mejorar su capacidad productiva o eficiencia operativa.
7. El mantenimiento de las propiedades, planta y equipo se reconocerá como gasto en el resultado d deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con la Norma de inventarios. El mar erogaciones en que incurre la entidad con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo.

### 10.2 Medición inicial

8. Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo sigui

adquisición; los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de propiedades, planta y equipo; los costos de preparación del lugar para su ubicación física; los costos de manipulación o transporte posterior; los costos de instalación y montaje; los costos de comprobación del funcionamiento del activo originados después de deducir el valor neto de la venta de los elementos del proceso de instalación y puesta a punto del activo (por ejemplo, las muestras producidas mientras se ejecuta el proceso); honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

9. En el caso de plantas productoras, el costo incluye los desembolsos realizados en las actividades de plantar y cultivar dichas plantas antes de que estén en la ubicación y condición necesaria para producir de la forma prevista por la administración de la entidad.

10. Cualquier descuento o rebaja del precio se reconocerá como un menor valor de las propiedades,

11. En todo caso, no se reconocerán como parte del elemento, los siguientes conceptos: los costos o pérdidas que sean necesarios para poner la propiedad en las condiciones necesarias para que opere de la forma prevista por la administración de la entidad); las pérdidas de operación en las que se incurra antes de que la propiedad alcance el nivel planeado de ocupación; ni las cantidades anormales de desperdicios, de mano de obra o de otros recursos que se incurra para la construcción de la propiedad.

12. Las erogaciones en que incurrirá la entidad para dismantelar o retirar un elemento de propiedad para rehabilitar el lugar sobre el que este se asiente se reconocerán como un mayor valor de las propiedades, como una provisión. La medición se efectuará de acuerdo con lo establecido en la Norma de medición de propiedades, planta y equipo. Los costos de dichos conceptos constituyen obligaciones en las que incurra la entidad como consecuencia de actividades durante un determinado periodo.

13. Los costos de financiación asociados con la adquisición o construcción de una propiedad, planta y equipo, de acuerdo con lo estipulado en la Norma de costos de financiación, cumpla con los requisitos establecidos para ser reconocido como activo apto, se capitalizarán atendiendo lo establecido en la citada Norma.

14. Si la entidad fabrica activos similares para la venta en el curso normal de su operación y los costos del activo será el costo de transformación en que haya incurrido la entidad para obtener dicho activo. No se eliminará cualquier ganancia interna para obtener el costo de adquisición de dichos activos. No se incluirán en el costo de transformación del activo, las cantidades que excedan los rangos normales de consumo de materiales y otros factores empleados.

15. Los elementos de propiedades, planta y equipo construidos en virtud de la ejecución de contratos de construcción se medirán de acuerdo con lo establecido en la Norma de medición de propiedades, planta y equipo desde la perspectiva de la entidad.

16. Las propiedades, planta y equipo que se reciban en permuta se medirán por su valor de mercado. Si se intercambian propiedades, planta y equipo, se medirán por el valor de mercado de los activos entregados y, en ausencia de ambos, por el valor en libros de los activos entregados. En todo caso, al valor determinado se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto.

17. Las propiedades, planta y equipo producto de un arrendamiento financiero se medirán de acuerdo con lo establecido en la Norma de arrendamientos.

18. Cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo en una transacción sin contraprestación, la entidad se medirá de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación. En todo caso, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto.

### 10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la menos el deterioro acumulado.

20. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El valor depreciable con activo o de sus componentes menos el valor residual.

21. El valor residual de la propiedad, planta y equipo es el valor estimado que la entidad podría obtener al momento de la disposición del elemento después de deducir los costos estimados por tal disposición si el activo ya está agotado y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil. Si la entidad considera que el activo, se consumen sus beneficios económicos o su potencial de servicio en forma significativa, el valor residual es cero; de lo contrario, la entidad estimará dicho valor.

22. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo en unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. La política de gestión de la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización. Cuando se ha consumido una cierta proporción de los beneficios económicos o potencial de servicio incorporados, que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción que más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectúa basándose en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

23. Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) el estado del activo, evaluada con referencia a la capacidad o al producto físico que se espere de este; b) el desgaste del activo depende de factores operativos, tales como: el número de turnos de trabajo en los que se utiliza el activo, el número de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se esté obsoleto; c) la obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en el mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y d) los límites legales o restricciones al uso del activo, tales como, las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados.

24. La distribución sistemática del valor depreciable del activo a lo largo de la vida útil se llevará a cabo mediante un método de depreciación que refleje el patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. Pueden utilizarse diversos métodos de depreciación para distribuir el valor depreciable, entre los cuales el método lineal, el método de depreciación decreciente y el método de las unidades de producción. El método que defina la entidad se aplicará uniformemente en todos los periodos, a menos que se produzca un cambio en el patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio incorporados.

25. Para las partidas de propiedades, planta y equipo que se consideren materiales, la entidad distribuirá el costo reconocido entre las partes significativas, con relación al costo total de dichas partidas, y las depreciará por separado. Estas partes significativas se conocen como componentes del elemento de propiedades, planta y equipo y están constituidas por piezas, repuestos, costos por desmantelamientos o inspecciones generales. La entidad aplicará políticas contables, los criterios empleados para identificar las partidas de propiedades, planta y equipo materiales, así como los criterios para identificar sus componentes.

26. Si una parte significativa tiene una vida útil y un método de depreciación que coinciden con la vida útil y el método utilizado para otra parte significativa del mismo elemento, la entidad podrá agrupar ambas partes para depreciarlas por separado. Si una parte de un elemento de propiedades, planta y equipo no tiene un costo significativo, la entidad podrá agruparla con el resto del elemento para el cálculo de la depreciación.

27. La depreciación de una propiedad, planta y equipo iniciará cuando esté disponible para su uso, se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la ad. El cargo por depreciación de un periodo se reconocerá como gasto en el resultado de este, salvo que el valor en libros de otros activos de acuerdo con las normas de Inventarios o de Activos intangibles. El objeto de depreciación, salvo que se demuestre que tienen una vida útil finita, es decir que, por el uso factible establecer el tiempo durante el cual estará en condiciones de generar beneficios económico previsto.

28. La depreciación de un activo cesará cuando se produzca la baja en cuentas o cuando el valor residual sea menor que el valor en libros. La depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo sea objeto de operaciones de reparación y mantenimiento. Sin embargo, si se utilizan métodos de depreciación basados en la función del uso, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad.

29. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término del periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo potencial de beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. Dicho cambio se contabilizará como un cambio de estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y no como errores.

30. Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la entidad aplicará lo establecido en la Norma de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. La compensación o indemnización procedente de terceros por elementos deteriorados de propiedad, planta y equipo se reconocerá como ingreso en el resultado del periodo en el momento en que la compensación o indemnización sea exigible. La compensación o indemnización se medirá, como mínimo al final del periodo contable, como el mejor estimado de los recursos que espera recibir la entidad producto de la compensación o indemnización. Si se generen variaciones en dicha estimación, estas afectarán el resultado del periodo.

#### 10.4 Baja en cuentas

31. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se pierda el control sobre el activo o se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. El costo de la baja originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el costo de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el periodo.

32. El costo de las inspecciones generales necesarias para que el activo continúe operando se incorporará al costo del elemento asociado, previa baja en cuentas del valor en libros de cualquier inspección anterior. Si se realiza una inspección con independencia de que el costo de la inspección previa se haya identificado contablemente, se contabilizará como una transacción mediante la cual se haya adquirido o construido dicha partida. De ser necesario, se utilizará el costo de una inspección similar futura como indicador del costo que el componente de inspección tenía cuando fue adquirida o construida.

33. Cuando un elemento de propiedades, planta y equipo esté conformado por partes físicas que tienen un costo significativo en relación a su costo total y sea necesaria la sustitución de una de estas partes, la entidad reconocerá el costo de la sustitución en que se incurra para la sustitución, previa baja en cuentas de la parte sustituida. Esto se realizará cuando el costo del componente se haya identificado y depreciado previamente. De ser necesario, se utilizará el costo de la sustitución como indicador del costo que el elemento sustituido tenía en el momento en el que fue adquirido o construido.

#### 10.5 Revelaciones

34. La entidad revelará, para cada clase de propiedad, planta y equipo, la siguiente información:

- a) los métodos de depreciación utilizados;
- b) las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizadas;
- c) el valor en libros y la depreciación acumulada, incluyendo las pérdidas por deterioro del valor al final del periodo contable;
- d) una conciliación entre los valores en libros al principio y al final del periodo contable, que muestre lo siguiente: adquisiciones, adiciones realizadas, disposiciones, retiros, sustitución de componentes, irreclasificaciones, pérdidas por deterioro del valor reconocidas o revertidas, depreciación y otros cambios;
- e) el efecto en los resultados producto de la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo;
- f) el cambio en la estimación de la vida útil, del valor residual y de las erogaciones estimadas por depreciación, como el cambio en el método de depreciación;
- g) el valor de las plantas productoras que aún no se encuentran en la ubicación y condición necesarias para producir productos agrícolas de la forma prevista por la administración de la entidad, relacionando los desembolsos con el costo del activo;
- h) el valor de las propiedades, planta y equipo en proceso de construcción, y el estado de avance y la fecha de terminación;
- i) el valor en libros de las propiedades, planta y equipo cuya titularidad o derecho de dominio tenga la entidad, aquellas que estén garantizando el cumplimiento de pasivos;
- j) la información de bienes que se hayan reconocido como propiedades, planta y equipo o que se hayan perdido la tenencia del control, independientemente de la titularidad o derecho de dominio (esta información debe incluir la entidad de la cual se reciben o a la cual se entregan, el monto, la descripción, la cantidad y la duración, cuando ello haya lugar);
- k) la información sobre su condición de bien histórico y cultural, cuando a ello haya lugar;
- l) el valor en libros de los elementos de propiedades, planta y equipo, que se encuentran temporalmente fuera de la entidad;
- m) la información sobre su condición de activo en concesión, cuando a ello haya lugar;
- n) las propiedades, planta y equipo adquiridas en una transacción sin contraprestación; y
- o) el valor reclasificado y una explicación detallada del origen del cambio, para el caso de las reclasificaciones de propiedades, planta y equipo.

## 11. BIENES DE USO PÚBLICO

### 11.1 Reconocimiento

1. Se reconocerán como bienes de uso público los activos destinados para el uso, goce y disfrute de la comunidad, lo tanto, están al servicio de esta en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico que regula su utilización. Con respecto a estos bienes, el Estado cumple una función de mantenimiento y apoyo financiero. Los bienes de uso público se caracterizan porque son inalienables e inembargables.

2. Son ejemplos de bienes de uso público las redes de la infraestructura de transporte, los parques r

y hemerotecas públicas, y las plazas.

3. Los terrenos sobre los que se construyan los bienes de uso público se reconocerán por separado.
4. El mejoramiento y rehabilitación de un bien de uso público se reconocerá como mayor valor de e afectará el cálculo futuro de la depreciación. El mejoramiento y rehabilitación son erogaciones en q aumentará la vida útil del activo, ampliar su eficiencia operativa, mejorar la calidad de los servicios o disminuir significativamente los costos.
5. Por su parte, el mantenimiento y la conservación de los bienes de uso público se reconocerán cor del periodo. El mantenimiento y conservación son erogaciones en que incurre la entidad con el fin c normal de uso del activo, sin ampliar su eficiencia operativa, mejorar la calidad de los servicios ni r los costos.

#### 11.2 Medición Inicial

6. Los bienes de uso público se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: e materiales para la construcción del bien (incluidos los aranceles de importación y los impuestos ind que recaigan sobre la adquisición); los costos de beneficios a los empleados que procedan directam del bien de uso público; los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribu del activo para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad.
7. Cualquier descuento o rebaja en el valor de adquisición o construcción se reconocerá como un m de uso público.
8. Las erogaciones en que incurrirá la entidad para dismantelar o retirar un bien de uso público, o r que este se asiente se reconocerán como un mayor valor del bien de uso público y como una provisi efectuará de acuerdo con lo establecido en la Norma de provisiones. Esto, cuando dichos conceptos en las que incurra la entidad como consecuencia de adquirir o utilizar el activo durante un determin
9. Los costos de financiación asociados con la adquisición o construcción de un bien de uso públicc estipulado en la Norma de costos de financiación, cumpla con los requisitos establecidos para califi se capitalizarán atendiendo lo establecido en la citada Norma.
10. Los bienes de uso público construidos en virtud de la ejecución de contratos de concesión se m establecido en la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente.
11. Cuando se adquiriera un bien de uso público en una transacción sin contraprestación, la entidad n de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación. En todo caso, al valor c añadirá cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el

#### 11.3 Medición posterior

12. Después del reconocimiento, los bienes de uso público se medirán por el costo menos la deprec el deterioro acumulado.
13. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su consumo del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus cor
14. La vida útil de un bien de uso público es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo. L útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos sin
15. Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a)

activo; y b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el programa de mantenimiento y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando.

16. La distribución sistemática del valor depreciable del activo a lo largo de la vida útil se llevará a cabo mediante un método de depreciación que refleje el patrón de consumo del potencial de servicio del activo. Pueden utilizarse los métodos de depreciación para distribuir el valor depreciable, entre los cuales se incluyen el método lineal, el método de depreciación decreciente y el método de las unidades de servicios prestados. El método de depreciación que defina el valor de depreciación uniformemente en todos los periodos, a menos que se produzca un cambio en el patrón esperado de depreciación de servicio incorporado en el activo.

17. Para las partidas de bienes de uso público que se consideren materiales, la entidad distribuirá el costo reconocido entre las partes significativas, con relación al costo total de dichas partidas, y las depreciará por partes. Estas partes significativas se conocen como componentes del bien de uso público y pueden estar asociados con costos por desmantelamientos o inspecciones generales. La entidad definirá, en sus políticas contables, los procedimientos empleados para identificar las partidas de bienes de uso público que se consideren materiales, así como los procedimientos para identificar sus componentes.

18. Si una parte significativa tiene una vida útil y un método de depreciación que coinciden con la vida útil y el método de depreciación utilizados para otra parte significativa del mismo elemento, la entidad podrá agrupar ambas partes por depreciación. Si una parte del bien de uso público no tiene un costo significativo, la entidad podrá incluir el costo de esa parte del elemento para el cálculo de la depreciación.

19. La depreciación de un bien de uso público iniciará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando esté en su ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de dicho bien. La depreciación se reconocerá como gasto en el resultado del periodo. Los terrenos no serán objeto de depreciación.

20. La depreciación de un activo cesará cuando se produzca la baja en cuentas. La depreciación no se reconocerá si el activo está sin utilizar o se haya retirado del uso ni cuando el activo sea objeto de operaciones de mantenimiento. Sin embargo, si se utilizan métodos de depreciación en función del uso, el cargo por depreciación continuará hasta que tenga lugar alguna actividad de servicio.

21. La vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable. Si un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de dicho activo. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con las políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

22. Para los elementos de los bienes de uso público que se consideren materiales, la entidad evaluará al final de cada periodo contable, si se dispone de evidencia de deterioro de estos activos, originado por daños físicos que disminuyan significativamente la capacidad del activo para prestar servicios. La entidad definirá, en sus políticas contables, los procedimientos empleados para identificar los activos que, dada su materialidad, deban ser objeto de deterioro, así como los procedimientos para medir las disminuciones significativas de la capacidad del activo para prestar servicios.

23. La pérdida por deterioro se medirá por el valor en libros de la parte del activo que presente daños físicos. Si el valor en libros de la parte dañada no está identificado de manera separada, la entidad podrá estimarla tomando una proporción del costo histórico que razonablemente pueda ser asignado a la parte dañada con relación al costo del activo ajustado por la depreciación acumulada o b) la proporción física de la parte dañada con relación al costo del activo.

24. Luego de reconocer una pérdida por deterioro del valor, los cargos por depreciación del activo se continuarán reconociendo en periodos futuros, teniendo en cuenta el valor en libros ajustado por dicha pérdida. Esto permitirá distribuir el costo ajustado del activo de una forma sistemática a lo largo de su vida útil restante.

25. La compensación o indemnización procedente de terceros por el deterioro del bien de uso público ingreso en el resultado del periodo en el momento en que la compensación o indemnización sea exigible. La indemnización se medirá, como mínimo al final del periodo contable, por el valor que refleje la mejor estimación de los recursos que espera recibir la entidad producto de la compensación o indemnización. En caso de que en dicha estimación, estas afectarán el resultado del periodo.

#### 11.4. Reclasificaciones

26. Cuando se determine el cambio de uso de un bien reconocido como bien de uso público y se espera que se reconozca en otra categoría de activo, la entidad reclasificará el valor en libros del activo.

#### 11.5 Baja en cuentas

27. Un bien de uso público se dará de baja cuando se pierda el control del activo o cuando no se espere que genere un flujo de servicio por el cual fue reconocido en esta categoría de activo. La pérdida originada en la baja en uso público se reconocerá como gasto en el resultado del periodo.

28. El costo de las inspecciones generales necesarias para que el activo continúe operando se incorporará al elemento asociado, previa baja en cuentas del valor en libros de cualquier inspección anterior. La inspección se realizará con independencia de que el costo de la inspección previa se haya identificado contablemente mediante una transacción mediante la cual se haya adquirido o construido dicha partida. De ser necesario, se utilizará una inspección similar futura como indicador del costo que el componente de inspección tenía cuando fue adquirida o construida.

29. Cuando un bien de uso público esté conformado por partes físicas que tengan un costo significativo y sea necesaria la sustitución de una de estas partes, la entidad reconocerá, en el activo, el costo de la parte sustituida, para la sustitución, previa baja en cuentas de la parte sustituida. Esto se realizará con independencia de que el costo de la parte sustituida se haya identificado y depreciado previamente. De ser necesario, se utilizará el costo de la parte sustituida como indicador del costo que el elemento sustituido tenía en el momento en el que fue adquirido o construido.

30. Cuando se sustituya la parte dañada que dio origen a una pérdida por deterioro, la entidad dará de baja el costo de la parte junto con la depreciación y el deterioro acumulados, y reconocerá el costo de la sustitución como ingreso en el resultado del periodo.

#### 11.6. Revelaciones

31. La entidad revelará la siguiente información:

- a) el método de depreciación utilizado;
- b) las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizadas;
- c) el valor en libros, la depreciación acumulada y la pérdida por deterioro, al principio y final del periodo;
- d) una conciliación entre los valores en libros al principio y al final del periodo contable, que muestre los siguientes cambios: adquisiciones, mejoramientos, rehabilitaciones, retiros, sustitución de componentes, inspecciones, reclasificaciones, pérdidas por deterioro del valor reconocidas, depreciación y otros cambios;
- e) el efecto en los resultados producto de la baja en cuentas de bienes de uso público;
- f) el cambio en la estimación de la vida útil de los bienes de uso público, las erogaciones estimadas y el método de depreciación de los bienes de uso público;

- g) el valor de los bienes de uso público en proceso de construcción, el estado de avance y la fecha e
- h) el valor en libros de los bienes de uso público entregados en comodato;
- i) la información de los bienes de uso público que se encuentren en construcción o servicio, bajo la de concesión;
- j) las características cualitativas especiales tales como la condición de ser bienes declarados como t culturales, entre otras; y
- k) el valor reclasificado y una explicación detallada del origen del cambio, para el caso de las reclas bienes de uso público.

## 12. BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES

### 12.1 Reconocimiento

1. Se reconocerán como bienes históricos y culturales los bienes tangibles controlados por la entida atribuye, entre otros, valores colectivos, históricos, estéticos y simbólicos, y que, por tanto, la colec como parte de su memoria e identidad.
2. Dichos activos presentan, entre otras, las siguientes características:
  - a) es poco probable que su valor en términos históricos y culturales quede perfectamente reflejado e basado puramente en un precio de mercado;
  - b) las obligaciones legales o reglamentarias imponen prohibiciones o restricciones severas para su c
  - c) son a menudo irremplazables y su valor puede incrementarse con el tiempo, incluso si sus condi deterioran; y
  - d) se espera que tengan una vida útil larga, generalmente indefinida, debido a su creciente valor col y simbólico.
3. Para que un bien pueda ser reconocido como histórico y cultural, debe existir el acto administrati tal y su medición monetaria debe ser fiable. No obstante, aquellos bienes que habiendo sido declara culturales, cumplan con las condiciones para ser clasificados como propiedades, planta y equipo, pr bienes de uso público se reconocerán en estas clasificaciones de activos y se les aplicará la norma q
4. Son ejemplos de bienes históricos y culturales, los monumentos históricos, los lugares arqueológ
5. Los bienes históricos y culturales se reconocerán de manera individual, no obstante, cuando sea i individualización, se podrán agrupar con otros bienes de características similares.
6. Las restauraciones periódicas de un bien histórico y cultural se reconocerán como mayor valor de mantenimiento y la conservación de los bienes históricos y culturales se reconocerán como gasto er

### 12.2 Medición Inicial

7. Los bienes históricos y culturales se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo sigu adquisición, los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan s costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior, los costos de instalación y m profesionales, así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lug; establecidas por la administración de la entidad.

8. Cualquier descuento o rebaja del precio se reconocerá como un menor valor de los bienes históricos.

9. Cuando se adquiera un bien histórico y cultural en una transacción sin contraprestación, la entidad lo reconocerá de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación. En todo caso se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para su uso.

### 12.3 Medición posterior

10. Después del reconocimiento, los bienes históricos y culturales se medirán por el costo. No obstante, si después de haber sido reconocido el bien se ha realizado una restauración, esta será objeto de depreciación.

11. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de la restauración a lo largo del consumo del potencial de servicio. La depreciación iniciará cuando la restauración haya terminado. La depreciación se reconocerá como gasto en el resultado del periodo.

12. La depreciación se determinará sobre el valor de la restauración y se distribuirá sistemáticamente a lo largo de la vida útil. La vida útil es el periodo durante el cual se espera que fluya el potencial de servicio de la restauración. La vida útil se determinará en función del periodo previsible que transcurrirá hasta que sea necesaria otra restauración. Se considerarán las características de los bienes históricos y culturales.

13. La distribución sistemática del valor depreciable de la restauración a lo largo de la vida útil se hará por el método lineal.

14. La depreciación de la restauración cesará cuando se produzca la baja en cuentas de esta o de la restauración asociada. La depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso ni cuando se realice el mantenimiento.

15. La vida útil será revisada, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio en el patrón de consumo del potencial de servicio, dicho cambio se contabilizará en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones y corrección de errores.

### 12.4 Baja en cuentas

16. Un bien histórico y cultural se dará de baja cuando no cumpla con los requisitos establecidos para su reconocimiento. Esto se puede presentar cuando se pierde el control del activo o cuando no se espera obtener el potencial de servicio del cual fue reconocido en esta categoría de activo. La pérdida originada en la baja en cuentas de un bien histórico y cultural se reconocerá como gasto en el resultado del periodo.

17. Cuando un bien histórico y cultural sea objeto de una restauración, la entidad reconocerá, en el resultado del periodo, el costo de la restauración, previa baja en cuentas de la restauración anterior si esta se realizó sobre el mismo bien. Si la restauración se realiza con independencia de que el costo de la restauración anterior se haya identificado y depreciado, se utilizará el costo de la nueva restauración como indicador del costo de la anterior restauración.

### 12.5 Revelaciones

18. La entidad revelará la siguiente información:

a) la vida útil utilizada para la restauración;

b) el valor en libros y la depreciación acumulada, al principio y final del periodo contable;

- c) una conciliación entre los valores en libros al principio y al final del periodo contable, que muestre: adquisiciones, restauraciones, retiros, depreciación de la restauración y otros cambios;
- d) el efecto en los resultados producto de la baja en cuentas de bienes históricos y culturales;
- e) el cambio en la estimación de la vida útil de la restauración;
- f) los bienes históricos y culturales adquiridos en una transacción sin contraprestación; y
- g) la información cuantitativa física y cualitativa de los bienes históricos y culturales que no hayan de una medición monetaria confiable, tales como: cantidades, ubicación y estado de conservación.

## 13. RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES

### 13.1 Reconocimiento

1. Se reconocerán como recursos naturales no renovables las reservas probadas de los recursos tangibles propiedades, se encuentran en la naturaleza sin que hayan sido objeto de transformación y que no se reproduzcan o reemplazados por otros de similares características, tales como petróleo, gas, carbón
2. Son reservas probadas aquellas cantidades de recurso que, por análisis de geociencia e ingeniería razonable certeza que van a ser comercialmente recuperables.
3. El reconocimiento de los recursos naturales no renovables estará a cargo del Ministerio de Minas sus veces.

### 13.2 Medición Inicial

4. Los recursos naturales no renovables se medirán por el valor presente neto de los beneficios económicos que se espera percibir a título de regalías por la explotación del recurso. Estos activos se reconocerán como patrimonio.

### 13.3 Medición posterior

5. Con posterioridad al reconocimiento, los recursos naturales no renovables se medirán, previo agotamiento, por el valor presente neto de los beneficios económicos futuros que se espera percibir por explotación del recurso. La diferencia con respecto al valor en libros del recurso se reconocerá en el periodo de agotamiento.
6. Los recursos naturales no renovables serán objeto de agotamiento. El agotamiento corresponde a un recurso por su extracción y se calculará con base en el valor de las regalías liquidadas durante el periodo de agotamiento se reconocerá de manera separada del recurso y afectará el patrimonio.

### 13.4 Baja en cuentas

7. Un recurso natural no renovable se dará de baja cuando no cumpla con los requerimientos establecidos. Esto se puede presentar cuando se pierde el control del activo por parte de la entidad, o cuando no se espera un beneficio económico futuro. La baja en cuentas de los recursos naturales no renovables afectará el patrimonio.

### 13.5 Revelaciones

8. La entidad revelará la siguiente información:

- a) la metodología y las variables utilizadas para determinar el valor de las reservas probadas; y

b) una conciliación entre los valores en libros al principio y al final del periodo contable, que muestre lo siguiente: nuevos descubrimientos, variaciones en volumen, variaciones financieras, agotamiento, ajuste de cuentas y otros cambios.

## 14. PROPIEDADES DE INVERSIÓN

### 14.1 Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades de inversión los activos representados en terrenos y edificaciones cuyo objetivo principal de generar rentas, plusvalías o ambas, en condiciones de mercado.

2. Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades de inversión se reconocerán por separado.

3. Cuando una parte de una propiedad se use para obtener rentas o plusvalías, y la otra parte se use para el suministro de bienes o servicios, o para fines administrativos, la entidad las contabilizará por separado si las partes puedan ser vendidas o colocadas en arrendamiento financiero, separadamente. En caso contrario, únicamente se clasificará como propiedad de inversión cuando se utilice una porción poco significativa para la producción o suministro de bienes o servicios, o para fines administrativos.

4. Los bienes históricos y culturales, que cumplan con la definición de propiedades de inversión, se reconocerán en el caso contrario, se aplicará lo establecido en la Norma de bienes históricos y culturales.

5. Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad de inversión se reconocerán como mayor valor si, como consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación. Las adiciones y mejoras son erogaciones de la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa o reducir los costos de los productos y servicios, o reducir significativamente los costos.

6. Por su parte, el mantenimiento y las reparaciones de las propiedades de inversión se reconocerán como resultado del periodo. El mantenimiento y las reparaciones son erogaciones en que incurre la entidad para recuperar la capacidad normal de uso del activo, sin mejorar su capacidad productiva o eficiencia operativa.

### 14.2 Medición inicial

7. Las propiedades de inversión se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, el precio de compra, los impuestos por traspaso de la propiedad, los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades de inversión, los costos de los suministros para la construcción, los costos de preparación del lugar para su ubicación física, los honorarios profesionales, y todos los costos necesarios para dejar la propiedad en las condiciones de operación previstas por la entidad.

8. Cualquier descuento o rebaja del precio se reconocerá como un menor valor de las propiedades de inversión.

9. En todo caso, no se reconocerán como parte del elemento los costos de puesta en marcha (a menos que sean necesarios para poner la propiedad en las condiciones requeridas para que opere de la manera prevista por la entidad); las pérdidas de operación en las que se haya incurrido antes de que la propiedad de inversión sea puesta en operación; y las cantidades anormales de desperdicios, de mano de obra o de otros recursos incurrido para la construcción o el desarrollo de la propiedad.

10. Los costos de financiación asociados con la adquisición o construcción de una propiedad de inversión se reconocerán de acuerdo con lo estipulado en la Norma de costos de financiación, cumpla con los requisitos establecidos para ser reconocido como costo de inversión, se capitalizarán atendiendo lo establecido en la citada Norma.

11. Las propiedades de inversión que se reciban en permuta se medirán por su valor de mercado. A por el valor de mercado de los activos entregados y en ausencia de ambos, por el valor en libros de todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible al activo para el uso previsto.

12. Las propiedades de inversión producto de un arrendamiento financiero se medirán de acuerdo con la Norma de arrendamientos.

13. Cuando se adquiera una propiedad de inversión en una transacción sin contraprestación, la entidad adquirida de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación. En todo caso se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para

#### 14.3 Medición posterior

14. Después del reconocimiento, las propiedades de inversión se medirán por el costo menos la depreciación y el deterioro acumulado. Para tal efecto, se aplicarán los criterios definidos en las normas de Depreciación y de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo.

#### 14.4 Reclasificaciones

15. La entidad reclasificará un activo hacia propiedades de inversión cuando exista un cambio en su clasificación, a) el fin de la ocupación por parte de la entidad (en el caso de la reclasificación desde propiedades, planta y equipo, hacia propiedades de inversión); o b) el inicio de una operación de arrendamiento operativo de un activo o la venta en el curso normal de la operación (en el caso de la reclasificación desde inventarios hacia propiedades de inversión).

16. La entidad reclasificará un activo desde propiedades de inversión cuando exista un cambio de uso, a) el inicio de la ocupación de la propiedad o el inicio de un desarrollo con intención de ocupación, por el caso de la reclasificación desde propiedades de inversión hacia propiedades, planta y equipo); o b) el desarrollo con intención de venta o distribución en forma gratuita, en el curso normal de la operación (en el caso de la reclasificación desde propiedades de inversión hacia inventarios).

17. Para la reclasificación entre propiedades de inversión y propiedades, planta y equipo, el valor en libros en la fecha será el valor en libros del activo en la nueva clasificación. En consecuencia, la depreciación y el deterioro acumulados no serán eliminados. A partir de esta fecha, la entidad aplicará los requisitos correspondientes que exija.

18. Para la reclasificación entre propiedades de inversión e inventarios, el valor en libros del activo en la fecha de reclasificación será el costo del activo en la nueva clasificación. En consecuencia, la depreciación y el deterioro acumulados serán eliminados. A partir de esta fecha, la entidad aplicará los requisitos correspondientes que exija.

#### 14.5 Baja en cuentas

19. Un elemento de propiedad de inversión se dará de baja cuando se pierda el control sobre el elemento y no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada por la baja de un elemento de propiedades de inversión se calculará como la diferencia entre el valor en libros del elemento al momento de la baja, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del período.

20. Cuando un elemento de propiedades de inversión esté conformado por partes físicas que tengan relación a su costo total y se haga necesaria la sustitución de una de estas partes, la entidad reconocerá el costo en que se incurra para la sustitución, previa baja en cuentas de la parte sustituida. Esto se real

de que el costo del componente se haya identificado y depreciado previamente. De ser necesario, se la sustitución como indicador del costo que el elemento sustituido tenía en el momento en el que fu

## 14.6 Revelaciones

21. La entidad revelará la siguiente información:

- a) los métodos de depreciación utilizados;
- b) las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizadas;
- c) el valor en libros y la depreciación acumulada, incluyendo las pérdidas por deterioro del valor al final del periodo contable;
- d) una conciliación entre los valores en libros al principio y al final del periodo contable, que muestre lo siguiente: adquisiciones, adiciones realizadas, disposiciones, retiros, sustitución de componentes, revaloraciones por deterioro del valor reconocidas o revertidas, depreciación y otros cambios;
- e) el valor de los ingresos por rentas y los gastos directos de operación (incluyendo reparaciones y mantenimiento) en el resultado del periodo;
- f) el efecto en los resultados producto de la baja en cuentas de un elemento de propiedades de inversión;
- g) el cambio en la estimación de la vida útil y del valor residual, así como el cambio del método de depreciación;
- h) el valor de las propiedades de inversión en proceso de construcción, el estado de avance y la fecha estimada de terminación;
- i) el valor en libros de las propiedades de inversión que tengan alguna restricción, bien sea, para llevarse a cabo o para cobrar los ingresos que producen;
- j) el valor de las propiedades de inversión que garanticen el cumplimiento de pasivos;
- k) la información de bienes que se hayan reconocido como propiedades de inversión o que se hayan reconocido como propiedades de inversión del control, independientemente de la titularidad o derecho de dominio (esta información estará relacionada con la cual se reciben o a la cual se entregan, el monto, la descripción, la cantidad y la duración del contrato o el lugar);
- l) las propiedades de inversión adquiridas en una transacción sin contraprestación;
- m) la información de su condición de bien histórico y cultural, cuando a ello haya lugar; y
- n) el valor reclasificado y una explicación detallada del origen del cambio, para el caso de las propiedades de inversión reclasificadas.

## 15. ACTIVOS INTANGIBLES

### 15.1 Reconocimiento

1. Se reconocerán como activos intangibles los recursos identificables, de carácter no monetario y sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de otros recursos. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses o se prevé distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

2. Un activo intangible es identificable cuando es susceptible de separarse de la entidad y, en consecuencia, transferirse, entregarse en explotación, arrendarse o intercambiarse, ya sea individualmente o junto con otros identificables o pasivos con los que guarde relación, independientemente de que la entidad tenga o no la separación. Un activo intangible también es identificable cuando surge de acuerdos vinculados contractuales u otros derechos legales.

3. La entidad controla un activo intangible cuando puede obtener los beneficios económicos futuros de los recursos derivados de este y puede restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios de servicio. Un activo intangible produce beneficios económicos futuros o potencial de servicio cuando los ingresos procedentes de la venta de bienes o servicios en los cuales se usa el activo intangible, b) por otros usos diferentes de los derivados del uso del activo por parte de la entidad, c) le permite a la entidad disminuir los costos o d) le permite a la entidad mejorar la prestación de los servicios.

4. La medición de un activo intangible es fiable cuando existe evidencia de transacciones para el activo cuando la estimación del valor depende de variables que se pueden medir en términos monetarios.

5. La entidad no reconocerá activos intangibles generados internamente, excepto cuando estos sean desarrollados. En consecuencia, para esta clase de activos intangibles, la entidad identificará qué fase de investigación y cuáles corresponden a la fase de desarrollo.

6. La fase de investigación comprende todo aquel estudio original y planificado que realiza la entidad para obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos.

7. La fase de desarrollo consiste en la aplicación de los resultados de la investigación (o de cualquier otro conocimiento científico) a un plan o diseño para la producción de sistemas nuevos o sustancialmente nuevos productos, métodos o procesos, antes del comienzo de su producción o utilización.

8. Los desembolsos que se realicen en la fase de desarrollo se reconocerán como activos intangibles cuando se demuestre lo siguiente: a) su posibilidad técnica para completar la producción del activo intangible y estar disponible para su utilización o su venta; b) su intención de completar el activo intangible para usarlo o su capacidad para utilizar o vender el activo intangible; c) su disponibilidad de recursos técnicos, financieros y otros necesarios para completar el desarrollo y para utilizar o vender el activo intangible; d) su capacidad para medir, de manera fiable, el desembolso atribuible al activo intangible durante su desarrollo; y e) la forma en que el activo intangible genera probables beneficios económicos futuros o potencial de servicio. Para esto último, la entidad demostrará la existencia de un mercado para la producción que genere el activo intangible o para el activo en sí, o bien la utilidad del activo para la entidad en caso de que vaya a utilizarse internamente.

9. No se reconocerán como activos intangibles las marcas, las cabeceras de periódicos o revistas, los derechos editoriales, las listas de clientes ni otras partidas similares que se hayan generado internamente. Tampoco se reconocerán como activos intangibles los desembolsos por actividades de capacitación; la publicidad y actividades de promoción; los desembolsos por reubicación o reorganización de una parte o la totalidad de la entidad; los costos de creación de la entidad; los desembolsos necesarios para abrir una nueva instalación o comenzar una operación; ni los costos de lanzamiento de nuevos productos o procesos.

10. Cuando un activo esté conformado por elementos tangibles e intangibles, la entidad determinará si el elemento tangible tiene un peso más significativo con respecto al valor total del activo, con el fin de tratarlo como planta y equipo o como activo intangible, según corresponda.

11. Las adiciones y mejoras efectuadas a un activo intangible se reconocerán como mayor valor de costo cuando afectarán el cálculo futuro de la amortización. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad



rangos normales de consumo de materiales, mano de obra u otros factores empleados; las pérdidas y desembolsos para formación del personal que trabaje con el activo. Los desembolsos sobre un activo inicialmente como gastos en el resultado no se reconocerán posteriormente como parte del costo de

23. Los desembolsos posteriores relacionados con un proyecto de investigación y desarrollo adquiridos de reconocimiento establecidos anteriormente.

### 15.3 Medición posterior

24. Con posterioridad al reconocimiento, los activos intangibles se medirán por su costo menos la depreciación acumulada. La amortización es la distribución sistemática del valor amortizable durante su vida útil. Por su parte, el valor amortizable de un activo intangible es el costo del activo

25. La amortización iniciará cuando el activo esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentren las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración. El costo por amortización de un periodo se reconocerá como gasto en el resultado de este, salvo que deba incluirse en los libros de otros activos.

26. La amortización acumulada de un activo intangible estará en función del valor residual, la vida útil y la amortización.

27. El valor residual de un activo intangible es el valor estimado que la entidad podría obtener actualmente del activo después de deducir los costos estimados por tal disposición si el activo ya hubiera alcanzado las demás condiciones esperadas al término de su vida útil. Este valor se determinará con referencia a un compromiso que se haya pactado con un tercero. Para determinar el valor residual, se deducirán los costos de disposición del activo.

28. Se asumirá que el valor residual del activo intangible es nulo o igual a cero si no existe un compromiso de comprar el activo al final de su vida útil o si no existe un mercado activo para el intangible. Para determinar, con referencia al mismo, el valor residual al final de la vida útil. Un valor residual distinto de cero si la entidad espera disponer del activo intangible antes de que termine su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable económicamente, por parte de uno o más usuarios, o como el periodo de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él.

29. La vida útil de un activo intangible dependerá del periodo durante el cual la entidad espere recibir beneficios económicos o el potencial de servicio asociados al activo. Esta se determinará en función del tiempo durante el cual la entidad espere utilizar el activo o del número de unidades de producción o similares que obtendría. Para hacer una estimación fiable de la vida útil de un activo intangible, se considerará que este tiene vida útil si el objeto de amortización.

30. La vida útil de los activos intangibles estará dada por el menor periodo entre el tiempo en que se espera recibir beneficios económicos o el potencial de servicio esperados y el plazo establecido conforme a los términos del contrato siempre y cuando el activo intangible se encuentre asociado a un derecho contractual o legal.

31. La vida útil de un activo intangible asociado a un derecho contractual o legal fijado por un plazo que se renovará incluirá el periodo de renovación cuando exista evidencia que respalde que la renovación es significativa. Si el costo de la renovación es significativo en comparación con los beneficios económicos o el potencial de servicio que se espera fluyan a la entidad como resultado de esta, estos costos formarán parte del costo de adquisición de un nuevo activo intangible en la fecha de renovación.

32. La distribución sistemática del valor amortizable del activo a lo largo de la vida útil se llevará a

método de amortización que refleje el patrón de consumo esperado de los beneficios económicos futuros derivados del activo. Podrán utilizarse diversos métodos de amortización para distribuir el valor del activo, los cuales se incluyen el método lineal, el método de amortización decreciente y el método de las unidades de servicio. Si el patrón de consumo no pudiera determinarse de forma fiable, se utilizará el método lineal de amortización que defina la entidad se aplicará uniformemente en todos los periodos, a menos que se demuestre que el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio incrementa el valor del activo.

33. La amortización de un activo intangible cesará cuando se produzca la baja en cuentas o cuando el activo supere su valor en libros. La amortización no cesará cuando el activo esté sin utilizar.

34. El valor residual, la vida útil y el método de amortización se revisarán, como mínimo, al término de cada periodo contable. Si existiera un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en estimación de conformidad con lo establecido en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones o errores.

35. Para efectos de determinar el deterioro de un activo intangible, la entidad aplicará lo establecido en la Norma de políticas contables. Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. La compensación o indemnización procedente de terceros por elementos deteriorados de activos intangibles se reconocerá como ingreso en el resultado del periodo en el momento en que la compensación o indemnización se reciba. La compensación o indemnización se medirá, como mínimo al final del periodo contable, por el valor razonable de los recursos que espera recibir la entidad producto de la compensación o indemnización. Si las compensaciones o indemnizaciones generen variaciones en dicha estimación, estas afectarán el resultado del periodo.

#### 15.4 Baja en cuentas

36. Un activo intangible se dará de baja cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se pueda obtener el potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia en cuentas del activo intangible se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida y el valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

#### 15.5 Revelaciones

37. La entidad revelará, para cada clase de activos intangibles, la siguiente información:

- a) las vidas útiles o las tasas de amortización utilizadas;
- b) los métodos de amortización utilizados;
- c) la descripción de si las vidas útiles de los activos intangibles son finitas o indefinidas;
- d) las razones para estimar que la vida útil de un activo intangible es indefinida;
- e) el valor en libros bruto y la amortización acumulada, incluyendo las pérdidas por deterioro del valor al principio y final del periodo contable;
- f) el valor de la amortización de los activos intangibles reconocida en el resultado durante el periodo;
- g) una conciliación entre los valores en libros al principio y al final del periodo contable que muestre los siguientes cambios: adiciones realizadas, disposiciones o ventas, adquisiciones, amortización, pérdidas por deterioro del valor y cambios;
- h) el valor por el que se hayan reconocido inicialmente los activos intangibles adquiridos mediante

contraprestación;

i) el valor en libros de los activos intangibles cuya titularidad o derecho de dominio tenga alguna re que estén garantizando el cumplimiento de pasivos;

j) la descripción, valor en libros y periodo de amortización restante de cualquier activo intangible ir significativo para los estados financieros de la entidad;

k) el valor de los desembolsos para investigación y desarrollo que se hayan reconocido como gasto

l) la información sobre su condición de activo en concesión, cuando a ello haya lugar.

## 16. ARRENDAMIENTOS

1. Un arrendamiento es un acuerdo mediante el cual el arrendador cede al arrendatario el derecho a un plazo determinado a cambio de percibir una suma única de dinero o una serie de pagos.

2. Cuando un contrato contenga componentes de arrendamiento y componentes que no constituyen entidad aplicará esta Norma a cada componente de arrendamiento. Por su parte, los componentes q arrendamiento se reconocerán y medirán conforme a la norma que les sea aplicable. No obstante, si componentes no es significativo respecto del valor total del contrato, a este en su conjunto le aplica esta Norma. Los componentes de arrendamiento identificados se justificarán a partir de la aplicació reconocimiento contenidos en esta Norma.

3. A efectos de la aplicación de esta Norma, no se considerarán como arrendamientos los derechos bajo acuerdos de licencia que deban contabilizarse conforme a la Norma de activos intangibles.

### 16.1 Clasificación

4. Los arrendamientos se clasificarán en operativos o financieros de acuerdo con la transferencia, q arrendatario, de los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. Un arrendamiento se cla cuando el arrendador transfiera, sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a así su propiedad no sea transferida. Un arrendamiento se clasificará como operativo si el arrendado: sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. Cuando arrendatario sean entidades públicas, estos clasificarán el arrendamiento de igual manera, esto es, c financiero o arrendamiento operativo, según corresponda.

5. La clasificación del arrendamiento dependerá de la esencia económica y naturaleza de la transacc legal del contrato. Un arrendamiento se clasificará como financiero cuando se den, entre otras, algu siguientes situaciones:

a) el arrendador transfiere la propiedad del activo al arrendatario al finalizar el plazo del arrendamie

b) el arrendatario tiene la opción de comprar el activo a un precio que se espera sea suficientemente mercado, en el momento en que la opción es ejercitable, de modo que, al inicio del arrendamiento, certeza que tal opción se ejercerá;

c) el plazo del arrendamiento cubre la mayor parte de la vida económica del activo, incluso si la pro final de la operación (la vida económica corresponde al periodo durante el cual se espera que un act económicamente, por parte de uno o más usuarios, o a la cantidad de unidades de producción o sim obtener de este, por parte de uno o más usuarios);

d) el valor presente de los pagos que debe realizar el arrendatario al arrendador es al menos equival

valor de mercado del activo objeto de la operación, al inicio del arrendamiento;

e) los activos arrendados son de una naturaleza tan especializada que solo el arrendatario tiene la potestad de realizar modificaciones importantes en ellos;

f) el arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento y las pérdidas sufridas por el arrendatario al momento de la cancelación las asume el arrendatario;

g) las pérdidas o ganancias derivadas de las fluctuaciones en el valor de mercado del valor residual del activo arrendado; y

h) el arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento, con unos pagos que son sustancialmente superiores a los habituales del mercado.

6. Las anteriores situaciones son indicios de que un arrendamiento puede clasificarse como financiero. La administración de la entidad analizará las particularidades del contrato para determinar si en realidad el arrendamiento es financiero, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo.

7. Cuando el arrendador y el arrendatario acuerden cambiar las estipulaciones del contrato de tal forma que dé lugar a una clasificación diferente del arrendamiento, el contrato revisado se considerará como un nuevo contrato para el plazo restante, salvo que sea para renovarlo. No obstante, los cambios en las estimaciones o circunstancias no darán lugar a una nueva clasificación del arrendamiento a efectos contables.

8. Cuando un arrendamiento incluya componentes de terrenos y de edificios conjuntamente, la entidad clasificará cada componente por separado como un arrendamiento financiero u operativo. Para determinar la clasificación de cada componente, la entidad distribuirá los pagos por el arrendamiento, incluyendo los pagos por adelantado, entre los componentes de terrenos y edificios en proporción a los valores de mercado relativos que representan los derechos de arrendamiento de cada componente. No obstante, cuando resulte poco significativo el valor que se reconocería para algunos terrenos y edificios podrán tratarse como una unidad individual para la clasificación del arrendamiento.

## 16.2 Arrendamientos financieros

### 16.2.1 Contabilización para el arrendador

#### 16.2.1.1 Reconocimiento

9. Cuando el arrendamiento se clasifique como financiero, en la fecha en la cual el arrendatario tenga el activo arrendado, el arrendador reconocerá un préstamo por cobrar, el cual se medirá de acuerdo con la Norma. Cualquier diferencia con respecto al valor en libros del activo entregado o de la contraprestación se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

#### 16.2.1.2. Medición inicial

10. El valor del préstamo por cobrar será igual a la inversión neta realizada por el arrendador, la cual es la inversión bruta descontada a la tasa implícita del acuerdo. La inversión bruta es la suma de todos los pagos que el arrendador por parte del arrendatario, o un tercero vinculado con él, a lo largo del plazo del contrato, está garantizado por el arrendatario o por otra entidad vinculada con este. De estos pagos, se excluirán los impuestos contingentes y los costos de los servicios e impuestos, que pagó el arrendador y que le serán reembolsados.

11. La tasa implícita del acuerdo es la tasa de descuento que, al inicio del arrendamiento, produce el valor presente total de los pagos a cargo del arrendatario, o un tercero vinculado con él, más el valor presente del activo arrendado por el arrendatario o por otra entidad vinculada con éste; y b) la suma del valor de mercado del activo arrendado al inicio del arrendamiento.

costos directos iniciales del arrendador.

12. Si para calcular la tasa implícita del contrato el arrendador no puede determinar el valor de mercado, se empleará el costo de reposición o, a falta de este, el valor en libros.

13. Cuando el arrendador no sea productor o distribuidor del activo arrendado, los costos directos iniciales se incluirán en el cálculo de la inversión neta y no se reconocerán como gasto en el resultado del periodo en el momento de la venta. Los costos iniciales se llevarán al resultado como un menor valor del ingreso por intereses a largo plazo del arrendamiento a través de la tasa de interés implícita. Los costos directos iniciales para el arrendador, directamente imputables a la negociación y contratación del arrendamiento, es decir, los costos que se evitarían si no hubiera realizado el acuerdo.

14. Si el arrendador es productor o distribuidor del activo arrendado, los costos relacionados con la contratación de un arrendamiento se excluirán de los costos directos iniciales. En consecuencia, estos costos se reconocerán como inversión neta del arrendamiento y se reconocerán como gasto en el resultado del periodo cuando se realice la venta, lo que en un arrendamiento financiero, normalmente, tiene lugar al comienzo del plazo.

15. Cuando el arrendador sea productor o distribuidor, reconocerá por separado: a) la pérdida o ganancia de la venta directa del activo arrendado y b) la ganancia financiera que se obtenga en el arrendamiento.

16. El ingreso por la venta del activo para un arrendador que sea productor o distribuidor, será el menor de los valores de mercado del activo y el valor presente de todos los pagos que recibirá el arrendador por parte del arrendatario durante el plazo del contrato descontados a la tasa de interés implícita del acuerdo. No obstante, si se han recibido pagos inferiores a las de mercado, se utilizará la tasa de interés de mercado para calcular el valor presente. Si el activo no está garantizado, se incluirán el valor residual del bien arrendado que esté garantizado por el arrendatario o por otra entidad que sea el arrendador, la cual tenga la capacidad financiera de atender las obligaciones derivadas de la garantía.

17. El costo de la venta corresponderá al valor por el que esté contabilizada la propiedad entregada. Si el activo no está garantizado, el valor presente del valor residual del activo cuya realización, por parte del arrendador, no esté asegurada exclusivamente por una parte vinculada con el arrendador. La diferencia entre el ingreso por la venta y el costo de la venta será la ganancia en la venta que se reconocerá como tal de acuerdo con las políticas seguidas por la entidad en las operaciones de venta directa.

#### 16.2.1.3. Medición posterior

18. Cada una de las cuotas del arrendamiento se dividirá en dos partes que representan los ingresos del préstamo por cobrar. Los ingresos financieros totales se distribuirán entre los periodos que conforman el arrendamiento con base en la tasa implícita del contrato. Los pagos contingentes que realice el arrendatario se reconocerán como ingresos en los periodos en los que se incurra en ellos.

19. Las estimaciones de los valores residuales del activo (cuya realización por parte del arrendador no está asegurada exclusivamente por una parte vinculada con el arrendador) que se utilicen para determinar los ingresos por cobrar, serán objeto de revisiones regulares. Si se produce una reducción permanente en la estimación, se procederá a revisar la distribución del ingreso del contrato y cualquier reducción respecto a las cantidades devengadas se reconocerá inmediatamente.

20. Para efectos del deterioro y baja en cuentas del préstamo por cobrar, la entidad aplicará lo dispuesto en las normas de los préstamos por cobrar.

#### 16.2.1.4 Revelaciones

21. El arrendador revelará la siguiente información:

- a) una conciliación entre la inversión bruta en el arrendamiento y el valor presente de los pagos mínimos del periodo contable;
- b) la inversión bruta en el arrendamiento y el valor presente de los pagos mínimos por cobrar para cada periodo de plazos: un año, entre uno y cinco años, y más de cinco años;
- c) los ingresos financieros no ganados, es decir, la diferencia entre la inversión bruta y la inversión contable;
- d) el monto de los valores residuales no garantizados acumulables a favor del arrendador;
- e) la estimación de incobrables relativa a los pagos que debe realizar el arrendatario al arrendador;
- f) las cuotas contingentes reconocidas como ingreso en el resultado del periodo; y
- g) una descripción general de los acuerdos de arrendamiento significativos del arrendador incluyendo información sobre cuotas contingentes, opciones de renovación o adquisición y cláusulas de revisión o restricciones impuestas por los acuerdos de arrendamiento.

22. En relación con el préstamo por cobrar, la entidad aplicará las exigencias de revelación contenidas en la Norma de préstamos por cobrar.

#### 16.2.2 Contabilización para el arrendatario

##### 16.2.2.1 Reconocimiento

23. Cuando el arrendamiento se clasifique como financiero, en la fecha en la cual el arrendatario toma el activo arrendado, el arrendatario reconocerá un préstamo por pagar y el activo tomado en arrendamiento como propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; o activos intangibles, según corresponda. El préstamo por pagar y el activo tomado en arrendamiento se medirán de acuerdo con lo definido en esta Norma.

##### 16.2.2.2 Medición inicial

24. El valor del préstamo por pagar así como el del activo reconocido, corresponderán al menor entre el costo del bien tomado en arrendamiento (o el costo de reposición si el valor de mercado no puede ser medido) y el valor presente de los pagos que el arrendatario debe realizar al arrendador, incluyendo el valor residual garantizado por el arrendatario o una parte vinculada con él o, el valor de la opción de compra cuando esta sea significativamente inferior al valor del activo en el momento en que esta sea ejercitable. De estos pagos, se excluirán las cuotas de carácter de costos de los servicios e impuestos, que pagó el arrendador y que le serán reembolsados.

25. Para el cálculo del valor presente, el arrendatario empleará como factor de descuento, la tasa implícita del acuerdo de arrendamiento. Si esta no puede determinarse, empleará la tasa de interés incremental. La tasa implícita del acuerdo de arrendamiento al inicio del arrendamiento, produce la igualdad entre: a) la suma del valor presente total de los pagos que el arrendatario debe realizar al arrendador, o un tercero vinculado con él, más el valor residual no garantizado por el arrendatario o una parte vinculada con este; y b) la suma del valor de mercado del activo arrendado más los costos directos de adquisición siempre que este no sea productor o distribuidor del activo arrendado.

26. Por su parte, la tasa incremental es aquella en que incurriría el arrendatario si pidiera prestados los recursos para comprar el activo en un plazo y con garantías similares a las estipuladas en el contrato de arrendamiento. Si el arrendatario obtiene préstamos que estén garantizados por el gobierno, la determinación de la tasa de interés incremental para el arrendatario reflejará la existencia de cualquier garantía gubernamental y cualquier honorario; lo cual

implicará usar una menor tasa de interés incremental del préstamo.

27. Si el arrendatario no puede determinar el valor de mercado del activo, comparará el costo de rep presente de los pagos a realizar al arrendador.

28. Si el arrendatario incurre en costos directos iniciales, estos se contabilizarán como un mayor va al resultado a través de la depreciación o amortización del recurso adquirido en arrendamiento. Los para el arrendatario, son aquellos directamente imputables a la negociación del arrendamiento, es d arrendatario habría evitado de no haber realizado el acuerdo.

#### 16.2.2.3 Medición posterior

29. Cada una de las cuotas del arrendamiento se dividirá en dos partes que representan los gastos fi del préstamo por pagar. Los gastos financieros totales se distribuirán entre los periodos que consti arrendamiento con base en la tasa de interés efectiva calculada para el arrendamiento. Los pagos co arrendador se reconocerán como gastos en los periodos en los que se incurra en ellos.

30. Para la medición posterior del activo recibido en arrendamiento, la entidad aplicará la norma qu acuerdo con la clasificación del activo. Para el cálculo de la depreciación o amortización de los acti arrendamiento, la entidad utilizará la misma política definida para los demás activos similares que p razonable de que el arrendatario obtendrá la propiedad al término del plazo del arrendamiento, el ac totalmente durante el periodo que sea menor entre su vida útil y el plazo del arrendamiento.

#### 16.2.2.4 Revelaciones

31. El arrendatario revelará la siguiente información:

- a) el valor neto en libros para cada clase de activos al final del periodo contable;
- b) el total de pagos futuros que debe realizar al arrendador, y su valor presente, para cada uno de los año, entre uno y cinco años, y más de cinco años;
- c) las cuotas contingentes reconocidas como gasto en el resultado del periodo; y
- d) una descripción general de los acuerdos de arrendamiento significativos del arrendatario incluye: información sobre cuotas contingentes, opciones de renovación o adquisición y cláusulas de revisió restricciones impuestas por los acuerdos de arrendamiento.

32. En relación con el préstamo por pagar, la entidad aplicará las exigencias de revelación contenid préstamos por pagar.

### 16.3 Arrendamientos operativos

#### 16.3.1 Contabilización para el arrendador

##### 16.3.1.1. Reconocimiento y medición

33. Cuando el arrendamiento se clasifique como operativo, el arrendador seguirá reconociendo el ac acuerdo con su clasificación, la cual corresponderá a propiedades, planta y equipo; propiedades de i intangibles.

34. El arrendador reconocerá la cuenta por cobrar y los ingresos procedentes de los arrendamientos que se reciba por servicios tales como seguros o mantenimientos) de forma lineal a lo largo del plaz

incluso si los cobros no se perciben de tal forma. Lo anterior, salvo que otra base sistemática de rep representativa para reflejar adecuadamente el patrón temporal de consumo de los beneficios deriva arrendado.

35. Los costos directos iniciales en los que incurra el arrendador durante la negociación y contratac operativo se añadirán al valor en libros del activo arrendado y se reconocerán como gasto a lo largo arrendamiento, sobre la misma base de los ingresos del arrendamiento.

36. La depreciación o amortización de los activos arrendados se efectuará de forma coherente con l seguidas por el arrendador para activos similares, y se calculará de acuerdo con las bases establecid aplicable al activo arrendado.

37. El arrendador, que sea a la vez productor o distribuidor de los bienes arrendados, no reconocerá venta cuando celebre un contrato de arrendamiento operativo.

38. Para efectos del deterioro y baja en cuentas de la cuenta por cobrar, la entidad aplicará lo dispue cuentas por cobrar.

#### 16.3.1.2. Revelaciones

39. El arrendador revelará la siguiente información:

a) los pagos futuros del arrendamiento para cada uno de los siguientes periodos: un año, entre uno y cinco años;

b) las cuotas contingentes totales reconocidas como ingreso en el resultado del periodo; y

c) una descripción general de los acuerdos de arrendamiento significativos, incluyendo, por ejemplo cuotas contingentes, opciones de renovación o adquisición y cláusulas de revisión, así como restric acuerdos de arrendamiento.

40. En relación con la cuenta por cobrar, la entidad aplicará las exigencias de revelación contenidas por cobrar.

#### 16.3.2 Contabilización para el arrendatario

##### 16.3.2.1 Reconocimiento y medición

41. Cuando el arrendamiento se clasifique como operativo, el arrendatario no reconocerá el activo e financieros.

42. Las cuotas derivadas de los arrendamientos operativos (excluyendo lo que se pague por servicic mantenimientos) se reconocerán como cuenta por pagar y gasto de forma lineal durante el transcur arrendamiento, incluso si los pagos no se realizan de tal forma. Esto, a menos que otra base sistemá más representativa para reflejar adecuadamente el patrón temporal de los beneficios del arrendamie

##### 16.3.2.2. Revelaciones

43. El arrendatario revelará la siguiente información:

a) el total de pagos futuros del arrendamiento para cada uno de los siguientes periodos: un año, entr de cinco años;

b) los pagos por arrendamiento reconocidos como gasto en el resultado del periodo; y

c) una descripción general de los acuerdos de arrendamiento significativos incluyendo, por ejemplo cuotas contingentes, opciones de renovación o adquisición, cláusulas de revisión y subarrendamiento impuestas por los acuerdos de arrendamiento.

44. En relación con la cuenta por pagar, la entidad aplicará las exigencias de revelación contenidas en el estándar de información financiera para cuentas por pagar.

#### 16.4 Transacciones de venta con arrendamiento posterior

45. Una venta con arrendamiento posterior es una transacción que implica la enajenación de un activo con un arrendamiento al vendedor. Las cuotas del arrendamiento y el precio de venta son usualmente negociados y se negocian simultáneamente. El tratamiento contable de las operaciones de venta con arrendamiento posterior depende del tipo de arrendamiento implicado en ellas.

46. Si una venta con arrendamiento posterior resulta en un arrendamiento financiero, el exceso del valor en libros del activo enajenado no se reconocerá inmediatamente como ingreso en los estados financieros del arrendatario. Este exceso se diferirá y amortizará a lo largo del plazo del arrendamiento.

47. Si una venta con arrendamiento posterior resulta en un arrendamiento operativo y la operación se realiza en el mercado, el ingreso o gasto se reconocerá inmediatamente. Si el precio de venta fuese inferior al valor de mercado, el resultado se reconocerá inmediatamente, excepto si la pérdida se compensa con cuotas futuras por el arrendamiento en el mercado. En tal caso, se diferirá y amortizará en proporción con las cuotas pagadas durante el periodo de vida útil de utilizar el activo. Si el precio de venta es superior al valor de mercado, dicho exceso se diferirá y amortizará durante el cual se espere utilizar el activo.

48. En los contratos de arrendamiento operativo, si el valor de mercado del bien en el momento de la venta con arrendamiento posterior fuera inferior a su valor en libros, la pérdida derivada de la diferencia entre el valor de mercado y el valor en libros se reconocerá inmediatamente. Sin embargo, para los arrendamientos financieros, tal ajuste no es necesario a menos que se producido una reducción del valor, en cuyo caso el valor en libros será reducido hasta que alcance el valor de mercado o el valor del servicio recuperable, de acuerdo con las normas de Deterioro del valor de los activos generados por el Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo.

49. Las revelaciones de información establecidas tanto para los arrendadores como para los arrendatarios de arrendamientos financieros y operativos aplicarán igualmente a las ventas con arrendamiento posterior. En el caso de los acuerdos relevantes de los arrendamientos, será oportuno revelar las disposiciones no habituales de los acuerdos, o en los términos de las transacciones de venta con arrendamiento posterior.

## 17. ACTIVOS BIOLÓGICOS

### 17.1 Reconocimiento

1. Se reconocerán como activos biológicos los animales vivos y las plantas que se empleen en el sector agropecuario. No se reconocerán como activos biológicos las plantas productoras, es decir, las que se emplean para el suministro de productos agrícolas, que se espera generen productos agrícolas durante más de 12 meses. Sin embargo, si existe una probabilidad remota de ser vendidas como producto agrícola, a excepción de las ventas incidentales. Dichas plantas productoras se reconocerán de acuerdo con la Norma de propiedades, planta y equipo.

2. Una actividad agropecuaria es la gestión que realiza la entidad para la transformación biológica y la explotación de los activos biológicos a fin de venderlos a precios de mercado o de no mercado, distribuirlos en forma gratuita o a precios de no mercado, o de ellos productos agropecuarios u otros activos biológicos adicionales que se espera vender, distribuirlos a precios de no mercado o consumir.

3. La transformación biológica de los activos comprende los procesos de crecimiento, degradación, procreación, que son la causa de los cambios cualitativos o cuantitativos en los activos biológicos. Los productos agropecuarios son los productos que se obtienen de los activos biológicos de la entidad.

4. Los animales vivos y plantas que se utilicen para investigación, educación, seguridad, transporte, esparcimiento, control de aduanas o para cualquier otra actividad que no sea una actividad agropecuaria de acuerdo con las normas de Propiedades, planta y equipo o Inventarios.

5. Los desembolsos relacionados con el proceso de transformación del activo biológico se reconocen como resultado del periodo si el activo biológico se mide a valor de mercado menos los costos de disposición y reposición. En caso de que se mida al costo, los desembolsos relacionados con el proceso de transformación se reconocen como gasto en su valor.

6. Los productos agropecuarios que provengan de los activos biológicos o plantas productoras se reconocen como resultado del momento en que el producto se separe del activo biológico del que procede o cuando cese el proceso de transformación biológico.

### 17.2 Medición inicial

7. Un activo biológico se medirá al valor de mercado menos los costos de disposición. La diferencia entre el valor de mercado menos los costos de disposición y el precio de compra del activo biológico se reconocerá como resultado del periodo. Los demás costos asociados con la transacción se reconocerán como gasto en el periodo.

8. Si el valor de mercado no se puede determinar en forma fiable, el activo biológico se medirá por el costo de reposición, si no hay una medición fiable del costo de reposición, la entidad medirá el activo al costo, el cual incluye los costos de erogaciones directamente relacionadas con la adquisición del activo biológico y con su proceso de transformación.

9. Cuando se adquiera un activo biológico en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo al costo de reposición de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación. En todo caso, al valor de mercado menos los costos de disposición cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto se reconocerá como gasto.

10. Los productos agropecuarios se medirán, en el momento en que el producto se separe del activo biológico del que procede o cuando cese el proceso vital del activo biológico, al valor de mercado menos los costos de disposición. Si el valor de mercado menos los costos de disposición es menor que el costo de reposición, el costo de reposición será el costo por el cual se reconocerá el producto agropecuario trasladado al inventario y se contabilizará como resultado del periodo. El valor del activo biológico del cual procede. En caso de que el producto agropecuario provenga de un activo biológico que se mide al costo, el producto agropecuario que se reconozca como inventario afectará el ingreso en el resultado del periodo.

### 17.3 Medición posterior

11. Con posterioridad al reconocimiento, los activos biológicos que se esperen vender a precios de mercado se medirán al valor de mercado menos los costos de disposición o, a falta de este, por el costo de reposición. Por el contrario, los activos biológicos que se espera vender a precios de no mercado o distribuir en forma gratuita, se medirán al costo de reposición. Cualquier diferencia entre el valor en libros del activo biológico y el valor de mercado menos los costos de disposición, se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

12. En ocasiones, el costo de un activo biológico podrá emplearse como una aproximación del valor de reposición. Esto sucederá cuando el activo biológico no haya tenido una transformación biológica que no sea importante el impacto de la transformación biológica en el valor del activo biológico.

13. Si la entidad tiene contratos para vender sus activos biológicos o productos agropecuarios en un futuro, se reconocerá como resultado del periodo el valor de mercado menos los costos de disposición.

utilizará los precios pactados en dichos contratos para medir el valor de mercado; por tal motivo, no se medirá el valor de mercado de un activo biológico, o de un producto agropecuario, debido a la existencia de un contrato.

14. Si el valor de mercado o el costo de reposición no se pueden medir en forma fiable, el activo biológico se medirá posteriormente por su costo. Una vez que el valor de mercado o el costo de reposición de estos activos se puedan medir fiablemente, la entidad los medirá a su valor de mercado menos los costos de disposición o a su costo, según corresponda.

#### 17.4 Revelaciones

15. La entidad revelará la siguiente información:

- a) una descripción de cada grupo de activos biológicos y los criterios de agrupación;
- b) las bases de medición utilizadas para determinar el valor en libros de cada categoría de productos agropecuarios y activos biológicos; y
- c) la existencia y valor en libros de los activos biológicos sobre los cuales exista alguna restricción, libros de los activos biológicos pignorados como garantía de deudas.

16. Adicionalmente, para los activos biológicos medidos al valor de mercado revelará lo siguiente:

- a) la fuente de información utilizada para determinar el valor del activo; y
- b) una conciliación entre los valores en libros al principio y al final del periodo contable, que muestre ganancias o pérdidas surgidas de cambios en el valor de mercado menos los costos de disposición, los costos de adquisición y las disminuciones por el reconocimiento de productos agropecuarios o por la venta del activo biológico.

17. Con relación a los activos biológicos medidos al costo de reposición, la entidad revelará la siguiente información:

- a) la razón por la cual el valor de mercado no puede medirse con fiabilidad;
- b) las hipótesis y metodologías empleadas por la entidad para calcular el costo de reposición del activo biológico y los conceptos más representativos que lo conforman; y
- c) una conciliación entre los valores en libros al principio y al final del periodo contable que muestre ganancias o pérdidas surgidas de cambios en el costo de reposición, los incrementos por compras y las disminuciones por el reconocimiento de productos agropecuarios o por la venta del activo biológico, entre otros.

18. Para los activos biológicos medidos al costo se revelará lo siguiente:

- a) la razón por la cual el valor de mercado y el costo de reposición no puede medirse con fiabilidad;
- b) una conciliación entre los valores en libros al principio y al final del periodo contable que muestre incrementos por compras y las disminuciones por el reconocimiento de productos agropecuarios o por la venta del activo biológico, entre otros.

#### 18. COSTOS DE FINANCIACIÓN

1. Los costos de financiación son aquellos en los que la entidad incurre y que están relacionados con el financiamiento tomado prestado. Incluyen el costo efectivo de la fuente de financiación y las diferencias en cambio de monedas en préstamos en moneda extranjera en la medida en que se consideren como ajustes de los costos de financiación. La determinación del costo efectivo se atenderá los criterios señalados en las normas de Emisión de Préstamos por pagar.

## 18.1 Reconocimiento

2. Se reconocerán como un mayor valor de los activos los costos de financiación directamente atribuidos a la construcción, desarrollo o producción, de un activo apto. Un activo apto es aquel que requiere un desembolso sustancial antes de estar listo para el uso al que está destinado, o para la venta a precios de mercado o para la distribución en forma gratuita. Los demás costos de financiación se reconocerán como gastos en los que incurra en ellos.

3. La entidad definirá, en sus políticas contables, lo que se considerará como periodo sustancial para los activos, atendiendo sus características y condiciones.

4. La entidad reconocerá los costos de financiación como parte del activo, siempre que reconozca una obligación de realizar el pago de la financiación. En caso contrario, los costos de financiación se cargarán en el resultado del periodo.

## 18.2 Medición

5. Cuando los fondos que originan los costos de financiación se puedan asociar específicamente a un activo, se capitalizará el valor de dichos costos incurridos durante el periodo contable, deduciendo los rendimientos de inversión temporal de tales fondos.

6. Si los fondos se obtienen a través de préstamos genéricos, la entidad determinará el valor de los costos de financiación aplicando una tasa de capitalización a los desembolsos efectuados en dicho activo. La tasa de capitalización será el promedio ponderado de los costos de financiación relacionados con todos los préstamos recibidos y en el estado vigentes en el periodo.

7. No harán parte de este cálculo, los fondos y costos por financiación que se hayan asociado específicamente a un activo, hasta que se completen sustancialmente todas las actividades necesarias para preparar ese activo para la venta. El valor de los costos de financiación que la entidad capitalice durante el periodo no excederá el valor de la financiación en los que incurra durante ese mismo periodo.

8. Cuando el valor en libros o el costo final del activo al cual se le han capitalizado costos de financiación sea recuperable, su valor neto de realización, o su costo de reposición (según corresponda), se reducirá y se dará de baja el activo de acuerdo con las exigencias de las normas correspondientes. En ciertos casos, si el activo dado de baja se recuperará y se podrá reponer de acuerdo con las normas que correspondan.

## 18.3 Inicio de la capitalización de los costos de financiación

9. La capitalización de los costos de financiación comenzará en la fecha en la que la entidad cumple con cada una de las siguientes condiciones: incurre en costos relacionados con la adquisición, construcción o producción del activo; incurre en costos de financiación; y lleva a cabo las actividades necesarias para el fin previsto.

10. Los costos relativos a un activo incluirán únicamente los desembolsos que hayan dado lugar a pérdidas o transferencias de otros activos o asunción de pasivos que devenguen intereses. El valor de los costos de financiación será la cuantía de los anticipos y ayudas recibidas en relación con el activo. La entidad podrá usar el valor en libros del activo (incluyendo los costos de financiación capitalizados anteriormente) durante un periodo como base para los desembolsos a los que se les aplique la tasa de capitalización en ese periodo.

## 18.4 Suspensión de la capitalización de los costos de financiación

11. La entidad suspenderá la capitalización de los costos de financiación durante los periodos en los que se interrumpió el desarrollo de las actividades necesarias para dejar el activo en condiciones de uso, venta a precios de mercado o de no mercado o para la distribución en forma gratuita, siempre que dicha interrupción sea significativa en el tiempo. Durante este periodo de interrupción, los costos de financiación se reconocerán en el resultado del periodo. Sin embargo, la entidad no suspenderá la capitalización cuando una demora sea como parte del proceso de preparación de un activo para el uso previsto.

#### 18.5 Finalización de la capitalización de los costos de financiación

12. La capitalización de los costos de financiación finalizará cuando se completen todas, o prácticamente todas, las actividades necesarias para dejar el activo en condiciones de uso, venta a precios de mercado o de no mercado o para la distribución en forma gratuita, según corresponda. Por lo tanto, los costos por financiación posterior a la finalización de la capitalización por parte de la entidad se reconocerán como gasto en el resultado del periodo.

13. Cuando la entidad complete la construcción de un activo por partes y cada parte se pueda utilizar independientemente, la entidad cesará la capitalización de los costos de financiación cuando se hayan completado, sustancialmente, todas las actividades necesarias en la preparación de esa parte para el uso previsto.

#### 18.6 Revelaciones

14. La entidad revelará para cada activo apto la siguiente información:

- a) el valor de los costos de financiación capitalizados durante el periodo;
- b) la tasa de capitalización utilizada para determinar el valor de los costos de financiación susceptibles de ser capitalizados;
- c) las fuentes y monto de la financiación;
- d) la moneda de la transacción;
- e) el valor de los rendimientos generados u obtenidos con los fondos de financiación asociados al activo;
- f) las fechas de comienzo, suspensión y finalización de la capitalización de los costos de financiación;
- g) las políticas contables específicas adoptadas por la entidad para definir el periodo sustancial y la capitalización.

### 19. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

1. El deterioro de valor de un activo generador de efectivo es una pérdida en sus beneficios económicos futuros reconocida sistemáticamente a través de la depreciación o amortización. El deterioro de un activo generador de efectivo, por tanto, refleja una disminución en los beneficios económicos futuros que el activo genera o controla.

2. Los activos generadores de efectivo son activos que se tienen con el objetivo fundamental de generar beneficios económicos futuros acordes con un rendimiento de mercado, es decir, activos a través de cuyo uso se genera o controla el efectivo y se obtiene un rendimiento que refleje el riesgo que implica su posesión. Si un activo se utiliza para suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, y para generar o controlar el efectivo, se considerará al activo como generador de efectivo solo cuando se utilice para el suministro de bienes o en la prestación de servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, es decir, cuando se genere o controle el efectivo.

3. Esta Norma se aplicará para la contabilización del deterioro del valor de los activos generadores de efectivo que considere materiales y que estén clasificados en: a) propiedades, planta y equipo; b) propiedades de inversión; c) activos financieros; d) activos no financieros; e) activos intangibles; f) activos biológicos; g) activos de inversión en participaciones; h) activos de inversión en instrumentos financieros; i) activos de inversión en instrumentos de capitalización; j) activos de inversión en instrumentos de deuda; k) activos de inversión en instrumentos de capitalización de deuda; l) activos de inversión en instrumentos de capitalización de deuda; m) activos de inversión en instrumentos de capitalización de deuda; n) activos de inversión en instrumentos de capitalización de deuda; o) activos de inversión en instrumentos de capitalización de deuda; p) activos de inversión en instrumentos de capitalización de deuda; q) activos de inversión en instrumentos de capitalización de deuda; r) activos de inversión en instrumentos de capitalización de deuda; s) activos de inversión en instrumentos de capitalización de deuda; t) activos de inversión en instrumentos de capitalización de deuda; u) activos de inversión en instrumentos de capitalización de deuda; v) activos de inversión en instrumentos de capitalización de deuda; w) activos de inversión en instrumentos de capitalización de deuda; x) activos de inversión en instrumentos de capitalización de deuda; y) activos de inversión en instrumentos de capitalización de deuda; z) activos de inversión en instrumentos de capitalización de deuda.

intangibles; y d) inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos que tengan indicios de lo estipulado en las normas respectivas.

4. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos materialidad, deban ser objeto de aplicación de esta Norma.

#### 19.1 Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro de generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor recuperable del activo y efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar un valor recuperable.

6. Para el caso de los activos intangibles con vida útil indefinida y los activos intangibles que aún no están en su uso, la entidad comprobará anualmente si el activo se ha deteriorado independientemente de que exista deterioro de su valor. La comprobación del deterioro del valor se podrá efectuar en cualquier momento contable, siempre que se lleve a cabo en la misma fecha cada año. Cuando existan diferentes activos la comprobación del deterioro de valor puede realizarse en distintas fechas. No obstante, si el activo se deteriora durante el periodo contable, se comprobará el deterioro de su valor antes de que finalice el periodo contable.

#### 19.2 Indicios de deterioro del valor de los activos

7. Para determinar si hay indicios de deterioro del valor de sus activos, la entidad recurrirá a fuentes de información.

##### 8. Fuentes externas de información:

a) Durante el periodo, el valor de mercado del activo ha disminuido significativamente más que lo que se esperaría como consecuencia del paso del tiempo o de su uso normal.

b) Durante el periodo, han tenido lugar, o van a tener lugar en un futuro inmediato, cambios significativos adversos sobre la entidad, los cuales están relacionados con el mercado al que está destinado el activo económico, tecnológico o de mercado en el que opera la entidad.

c) Durante el periodo, las tasas de interés de mercado, u otras tasas de mercado de rendimiento de inversión o de otros incrementos que probablemente afecten la tasa de descuento utilizada para calcular el valor en uso o de otros, han disminuido o disminuya su valor recuperable significativamente.

##### 9. Fuentes internas de información:

a) Se dispone de evidencia sobre la obsolescencia o deterioro físico del activo.

b) Durante el periodo, han tenido lugar, o se espera que tengan lugar en un futuro inmediato, cambios significativos en la manera como se usa o se espera usar el activo, los cuales afectarán desfavorablemente el beneficio o el flujo de efectivo que genera a la entidad. Estos cambios incluyen el hecho de que el activo esté ocioso, los planes de desmantelamiento o de restructuración de la operación a la que pertenece el activo, los planes para disponer del activo antes de su finalización o la reconsideración de la vida útil de un activo intangible ya no como indefinida sino como finita.

c) Se decide detener la construcción del activo antes de su finalización o de su puesta en condiciones de uso.

d) Se dispone de evidencia procedente de informes internos que indican que el rendimiento económico del activo es inferior al esperado.

10. Entre la evidencia que la entidad puede allegar para documentar la existencia de indicios internos se encuentran, entre otros, opiniones de expertos, planos, fotografías, videos o declaraciones del personal sobre la situación operativa de los activos cuyo deterioro físico se pretende probar; cambios de uso ordenados o reestructuraciones; informes de producción; indicadores de gestión; flujos de efectivo significativamente inferiores a los presupuestados inicialmente para operar o mantener el activo; flujos netos de efectivo reales (o restados) de la operación del activo que sean significativamente inferiores a los presupuestados; incrementos significativamente inferiores a los originalmente presupuestados del activo; o pérdidas de operación o flujos netos negativos del activo que se registren cuando se sumen las cifras del periodo corriente más las cifras presupuestadas.

11. Si existe algún indicio de que el activo está deteriorado, se verificará si existe pérdida por deterioro. Si se determina que podrá ser necesario revisar y ajustar la vida útil restante, el método de depreciación o de amortización del activo, incluso si finalmente no se reconociera ningún deterioro del valor para el activo considerado.

### 19.3 Reconocimiento

12. La entidad reconocerá una pérdida por deterioro del valor de un activo o de una unidad generadora de valor en libros si su valor recuperable es menor que su valor en libros. El valor recuperable es el mayor entre el valor de mercado menos los costos de disposición y su valor en uso.

13. Una unidad generadora de efectivo es el grupo identificable de activos más pequeño, mantenido para generar un rendimiento de mercado, que genera entradas de efectivo por su uso con la entidad, las cuales son, en buena medida, independientes de los flujos de efectivo derivados de otros activos.

### 19.4 Medición del valor recuperable

14. En este apartado, el término "activo" se usa para referir tanto a los activos individuales como a las unidades generadoras de efectivo.

15. Para comprobar el deterioro del valor del activo, la entidad estimará el valor recuperable, el cual es el mayor entre el valor de mercado menos los costos de disposición y el valor en uso.

16. No siempre será necesario determinar el valor de mercado del activo menos los costos de disposición. Si cualquiera de esos valores excede el valor en libros del activo, no habrá deterioro del valor y no se requerirá determinar otro valor.

17. Si no es factible medir el valor de mercado del activo menos los costos de disposición, la entidad utilizará el valor en uso del activo como su valor recuperable.

18. El valor recuperable se calculará para un activo individual, a menos que el activo no genere entradas de efectivo que sean, en buena medida, independientes de las producidas por otros activos o grupos de activos. Si el valor recuperable se determinará para la unidad generadora de efectivo a la que pertenezca el activo individual. El valor de mercado de este, menos los costos de disposición, sea mayor que su valor en libros o se estimara que el valor del activo individual esté próximo a su valor de mercado menos los costos de disposición y este último valor.

19. Para el caso de los activos intangibles con vida útil indefinida, la entidad podrá emplear el cálculo del valor recuperable, realizado en el periodo precedente, siempre y cuando se cumpla que: a) este valor sea una cantidad que excede, de manera significativa, el valor en libros del activo y, b) sea remota la posibilidad de que el valor recuperable sea inferior al valor en libros del activo, comprobado esto mediante un análisis de los cambios que han ocurrido y han cambiado desde que se efectuó el cálculo más reciente del valor recuperable.

#### 19.4.1 Valor de mercado menos los costos de disposición

20. Los costos de disposición, diferentes de aquellos reconocidos como pasivos, se deducirán del valor de mercado menos los costos de disposición. Los costos incluyen, entre otros, costos de carácter legal, timbres y otros impuestos de la transacción sin el desmontaje o desplazamiento del activo, así como todos los demás costos incrementales en los que el activo en condiciones de venta. No son costos incrementales directamente relacionados y atribuible al activo, los beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual y otros costos asociados con la reorganización de un negocio que implique la venta o disposición por otra vía de un activo.

#### 19.4.2. Valor en uso

21. El valor en uso corresponderá al valor presente de los flujos futuros netos de efectivo estimados del activo o unidad generadora de efectivo por su uso y disposición final.

1. La estimación del valor en uso de un activo conllevará los siguientes pasos:

a) estimar las entradas y salidas futuras de efectivo derivadas tanto de la utilización continuada del activo como de la disposición final, y

b) aplicar la tasa de descuento adecuada a estos flujos de efectivo futuros.

##### 19.4.2.1 Estimación de los flujos futuros de efectivo

23. El cálculo del valor en uso reflejará la estimación de los flujos futuros de efectivo que la entidad espera recibir del activo. Para tal efecto, la entidad realizará las siguientes acciones:

a) Efectuar las proyecciones de los flujos de efectivo teniendo en cuenta hipótesis razonables y funcionales que representen las mejores estimaciones de la entidad sobre el conjunto de las condiciones económicas esperadas a largo de la vida útil restante del activo, otorgando un peso más significativo a las evidencias externas.

b) Proyectar los flujos de efectivo teniendo en cuenta los presupuestos o pronósticos financieros más recientes aprobados por la entidad, excluyendo cualquier estimación de entradas o salidas de efectivo que se espera de reestructuraciones futuras o de mejoras del rendimiento de los activos; la proyección tampoco incluirá flujos de efectivo por actividades de financiación, ni cobros o pagos por el impuesto a las ganancias. Las proyecciones de estos presupuestos o pronósticos cubrirán como máximo un periodo de cinco años, salvo que pueda justificarse un periodo mayor.

c) Estimar las proyecciones de flujos de efectivo para el periodo posterior al cubierto por los presupuestos o pronósticos más recientes. Con este fin, la entidad extrapolará las proyecciones de los literales anteriores utilizando una tasa de crecimiento nula o decreciente, salvo que se pueda justificar el uso de una tasa creciente. Esta tasa de crecimiento no excederá la tasa media de crecimiento a largo plazo para los productos o industrias, para el país o para la entidad y para el mercado en el que se utilice el activo, a menos que se pueda justificar una tasa de crecimiento superior.

24. Las estimaciones de los flujos de efectivo futuros incluirán lo siguiente: a) proyecciones de entradas de efectivo procedentes de la utilización continuada del activo, teniendo en cuenta el estado actual del activo; b) flujos de efectivo en las que sea necesario incurrir para generar las entradas de efectivo por la utilización continuada del activo (incluyendo, en su caso, los pagos necesarios en la preparación del activo para su utilización), las cuales se recibirán directamente o distribuirse a dicho activo según una base razonable y uniforme; y c) flujos netos de efectivo que se recibirían o pagarían por la disposición del activo al final de su vida útil.

25. Las estimaciones de los flujos de efectivo futuros no incluirán: a) entradas de efectivo procedentes de actividades que generen entradas de efectivo independientes, en buena medida, de las entradas procedentes del activo.

b) pagos relacionados con obligaciones reconocidas en el pasivo; c) entradas o salidas de efectivo por financiación; y d) cobros o pagos por el impuesto a las ganancias.

26. Los flujos de efectivo futuros en moneda extranjera se estimarán en la moneda en la que vayan a actualizarse utilizando la tasa de descuento adecuada para el contexto económico de esa moneda. El valor presente aplicando la tasa de cambio al contado en la fecha del cálculo del valor en uso.

#### 19.4.2.2 Determinación de la tasa de descuento aplicable

27. La tasa o tasas de descuento a utilizar serán las tasas antes de impuestos que reflejen las evaluaciones de mercado correspondientes tanto al valor temporal del dinero como a los riesgos específicos del activo. Las estimaciones de flujos de efectivo futuros no se hayan ajustado.

28. La tasa a utilizar podrá ser: a) el costo promedio ponderado del capital determinado empleando los Precios de los Activos Financieros; b) la tasa de interés incremental de los préstamos tomados por las tasas de interés de mercado para los préstamos.

29. No obstante, la tasa empleada se ajustará para: a) reflejar el modo en que el mercado evalúa los riesgos asociados a los flujos de efectivo estimados de los activos y b) excluir los riesgos que no tengan relación con los flujos de efectivo estimados de los activos o los riesgos para los cuales, los flujos de efectivo estimados se han ajustado.

30. Las estimaciones de los flujos de efectivo futuros y de la tasa de descuento tendrán en cuenta los incrementos de precios debidos a la inflación general. Por tanto, si la tasa de descuento incluye los incrementos de precios debidos a la inflación general, los flujos de efectivo futuros se estimarán en términos nominales. En el contrario, si la tasa de descuento excluye el efecto de los incrementos de precios debidos a la inflación, los flujos de efectivo futuros se estimarán en términos reales, pero incluirán incrementos o decrementos futuros específicos.

31. La entidad podrá incluir en el cálculo de los flujos futuros o en la determinación de la tasa los siguientes factores:

a) las expectativas sobre posibles variaciones en el valor o en la distribución temporal de dichos flujos;

b) el valor del dinero en el tiempo;

c) el precio por la incertidumbre inherente en el activo; y

d) otros factores como la iliquidez que los participantes en el mercado reflejarían al poner precio a los flujos futuros, los cuales la entidad espera se deriven del activo.

### 19.5 Medición del deterioro del valor de los activos

#### 19.5.1 Activos individualmente considerados

32. El valor en libros de un activo se reducirá hasta que alcance su valor recuperable cuando este último sea menor que el valor en libros. Esa reducción será una pérdida por deterioro del valor que se reconocerá como gasto en el período en que ocurre.

33. Luego del reconocimiento de una pérdida por deterioro del valor, los cargos por depreciación de los períodos futuros. Esto con el fin de distribuir el valor en libros revisado del activo, menos su valor residual, de una forma sistemática a lo largo de su vida útil restante.

#### 19.5.2 Unidades generadoras de efectivo

34. El deterioro del valor se estimará para un activo individualmente considerado, salvo que no genere flujos de efectivo que se puedan atribuir de manera razonable al activo.

que sean, en buena medida, independientes de las producidas por otros activos. Si no es posible este de un activo individualmente considerado, la entidad evaluará el deterioro de la unidad generadora pertenece el activo.

35. Si un activo no generador de efectivo contribuye a una unidad generadora de efectivo, se asigna valor en libros de ese activo a la unidad generadora de efectivo, para tal efecto, la entidad establece el potencial de servicio del activo no generador de efectivo contribuye a la unidad generadora de efectivo realizará antes de la estimación del valor recuperable de la unidad generadora de efectivo.

36. Si existe un mercado activo para los productos elaborados por un activo o un grupo de activos, se identificarán como una unidad generadora de efectivo, incluso si alguno o todos los productos elaborados internamente. Si las entradas de efectivo generadas por cualquier activo o unidad generadora de efectivo precios internos de transferencia, la entidad utilizará la mejor estimación sobre el precio futuro que transacciones realizadas en condiciones de independencia mutua. Para el efecto, se estimarán: a) las futuras empleadas para determinar el valor en uso del activo o de la unidad generadora de efectivo y b) futuras empleadas para determinar el valor en uso de otros activos o unidades generadoras de efectivo precios internos de transferencia.

37. Las unidades generadoras de efectivo se identificarán de manera uniforme de un periodo a otro mismo activo o tipos de activos, salvo que se justifique un cambio.

38. Se reconocerá una pérdida por deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo si su valor en libros excede el valor en libros de la unidad.

39. Para reducir el valor en libros de los activos que componen la unidad, la pérdida por deterioro del valor se distribuirá entre los activos de la unidad prorrateando en función del valor en libros de cada uno de los activos obstante, si la unidad generadora de efectivo tiene asignado un activo o parte de un activo no generador de efectivo se le asignará pérdida por deterioro.

40. Estas reducciones del valor en libros se tratarán como pérdidas por deterioro del valor de los activos y se reconocerán como gasto en el resultado del periodo.

41. Cuando la entidad distribuya una pérdida por deterioro del valor entre los activos que componen la unidad generadora de efectivo, no reducirá el valor en libros de un activo por debajo del mayor valor entre: a) su valor en libros (determinar), b) su valor de mercado menos los costos de disposición (si se puede determinar), y c) el valor recuperable del activo.

42. El valor de la pérdida por deterioro que no pueda asignarse al activo en cuestión se repartirá proporcionalmente entre los demás activos que compongan la unidad.

#### 19.6 Reversión de las pérdidas por deterioro del valor

43. La entidad evaluará, al final del periodo contable, si existe algún indicio de que la pérdida por deterioro del valor reconocida en periodos anteriores ya no existe o podría haber disminuido. Si existe tal indicio, la entidad evaluará nuevamente el valor recuperable del activo.

##### 19.6.1 Indicios de reversión de las pérdidas por deterioro del valor

44. Cuando la entidad evalúe si existen indicios de que la pérdida por deterioro del valor reconocida en periodos anteriores ya no existe o podría haber disminuido, considerará fuentes internas y externas de información.

45. Fuentes externas de información:

- a) Durante el periodo, el valor de mercado del activo ha aumentado significativamente.
- b) Durante el periodo, han tenido, o van a tener lugar en un futuro inmediato, cambios significativo favorable para la entidad. Estos efectos se refieren, bien sea al entorno legal, económico, tecnológico que la entidad opera, o bien al mercado al cual está destinado el activo en cuestión.
- c) Durante el periodo, las tasas de interés de mercado u otras tasas de mercado de rendimiento de ir experimentado decrementos que probablemente afecten la tasa de descuento utilizada para calcular de forma que su valor recuperable aumente significativamente.

#### 46. Fuentes internas de información:

- a) Durante el periodo, han tenido, o van a tener lugar en un futuro inmediato, cambios significativo utilización del activo, con efecto favorable para la entidad. Estos cambios incluyen los costos en los durante el periodo para mejorar o desarrollar el rendimiento del activo o para reestructurar la operac pertenece.
- b) Se decide reanudar la construcción de un activo que estaba previamente detenida antes de su fina condiciones de funcionamiento.
- c) Se dispone de evidencia procedente de informes internos, la cual indica que el rendimiento econo ser, mejor que el esperado.

47. Si existe algún indicio de que la pérdida por deterioro reconocida para un activo ya no existe o l verificará si esta se ha reducido. En algunos casos podrá ser necesario revisar y ajustar la vida útil r depreciación o amortización o el valor residual del activo, incluso si finalmente no se reconociera n deterioro del valor para el activo considerado.

### 19.6.2 Medición de la reversión del deterioro

#### 19.6.2.1 Activos individualmente considerados

48. Se revertirá la pérdida por deterioro del valor reconocida en periodos anteriores, para un activo, cambio en las estimaciones utilizadas para determinar su valor recuperable, desde el reconocimient deterioro. Para dicha reversión se aumentará el valor en libros del activo hasta su valor recuperable reversión de una pérdida por deterioro del valor, la cual afectará el resultado del periodo.

49. En todo caso, el valor en libros del activo, después de la reversión de una pérdida por deterioro valor en libros que tendría el activo si no se hubiera reconocido una pérdida por deterioro del valor periodos anteriores.

50. Después de reconocer una reversión de la pérdida por deterioro del valor, los cargos por depreci activo se ajustarán para los periodos futuros con el fin de distribuir el valor en libros revisado del a residual, si existiere, de una forma sistemática a lo largo de su vida útil restante.

#### 19.6.2.2 Unidades generadoras de efectivo

51. El valor de la reversión de una pérdida por deterioro del valor en una unidad generadora de efec los activos de esa unidad de forma proporcional al valor en libros de esos activos. No obstante, si la efectivo tiene asignado un activo o parte de un activo no generador de efectivo, a este no se le asigr por deterioro. Esos incrementos del valor en libros se tratarán como reversiones de las pérdidas por los activos individuales y se reconocerán en el resultado del periodo.

52. En todo caso, el valor en libros de cada activo no se aumentará por encima del menor entre: a) si pudiera determinarse); y b) el valor en libros que se habría determinado si no se hubiera reconocido del valor del activo en periodos anteriores.

53. El valor de la reversión de la pérdida por deterioro del valor que no se pueda distribuir entre los criterio anterior se prorrateará entre los demás activos que compongan la unidad.

#### 19.7. Revelaciones

54. La entidad revelará los criterios utilizados para determinar la materialidad de los activos que de aplicación de esta Norma.

55. Para cada activo individual, unidad generadora de efectivo o grupo de unidades generadoras de deteriorado, se revelará en la clasificación que corresponda (propiedades, planta y equipo; propiedad intangibles; e inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos) la siguiente información:

- a) el valor de las pérdidas por deterioro del valor reconocidas durante el periodo;
- b) el valor de las reversiones de pérdidas por deterioro del valor reconocidas durante el periodo;
- c) los eventos y circunstancias que hayan llevado al reconocimiento o a la reversión de la pérdida p
- d) la naturaleza del activo y, si la entidad presenta información segmentada de acuerdo con la Norma financiera por segmentos, el segmento principal al que pertenezca el activo; lo anterior, para cada a

56. Además, para cada unidad generadora de efectivo, se revelará lo siguiente:

- a) una descripción de la unidad generadora de efectivo;
- b) los activos no generadores de efectivo que contribuyan con un potencial de servicio a las unidades efectivo;
- c) el valor de la pérdida por deterioro del valor reconocida o revertida en el periodo, por cada clase segmento sobre el que informa, cuando a ello haya lugar; y
- d) el cambio en la agregación de los activos para identificar la unidad generadora de efectivo, desde del valor recuperable de la unidad generadora de efectivo; y una descripción de la forma anterior y : cabo la agrupación, así como las razones para modificar el modo de identificar la unidad en cuestió

57. Adicionalmente, se revelará:

- a) el hecho de si el valor recuperable del activo (o de la unidad generadora de efectivo) es el valor d costos de disposición o el valor en uso; y
- b) la tasa o tasas de descuento utilizadas en las estimaciones actuales y en las efectuadas anteriorme uso, en el caso de que este sea el valor recuperable.

## 20. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

1. El deterioro del valor de un activo no generador de efectivo es la pérdida en su potencial de servi reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización.

2. Los activos no generadores de efectivo son aquellos que la entidad mantiene con el propósito fur bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, es decir, la entidad no preter

activo, generar rendimientos en condiciones de mercado. Cuando la entidad use un activo para suministrar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, y para suministrar bienes o prestar servicios en el mercado, considerará el activo como no generador de efectivo salvo que el uso del activo, en el suministro de bienes o prestación de servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, sea poco significativo.

3. Esta Norma se aplicará para la contabilización del deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo de la entidad considere materiales y que estén clasificados como: a) propiedades, planta y equipo; o b) activos intangibles.

4. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos que, por su materialidad, deban ser objeto de aplicación de esta Norma.

#### 20.1 Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro de los activos no generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor de servicio recuperable del activo y comprobará si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a una estimación formal del valor del servicio recuperable.

6. Para el caso de los activos intangibles con vida útil indefinida y de los activos intangibles que aún no se han agotado para su uso, la entidad comprobará anualmente si el activo se ha deteriorado independientemente de su deterioro de su valor. La comprobación del deterioro del valor se podrá efectuar en cualquier momento del periodo contable, siempre que se lleve a cabo en la misma fecha cada año. Cuando existan diferentes activos intangibles, la comprobación del deterioro del valor puede realizarse en distintas fechas. No obstante, si el activo con vida útil indefinida se reconoce durante el periodo contable, se comprobará el deterioro de su valor antes de que termine el periodo contable.

#### 20.2 Indicios de deterioro del valor de los activos

7. Para determinar si hay indicios de deterioro del valor de un activo no generador de efectivo, la entidad deberá considerar la información externa e interna de información.

8. Fuentes externas de información:

a) Durante el periodo, han tenido lugar, o van a tener lugar en un futuro inmediato, cambios significativos en el entorno legal, tecnológico o de mercado que afectan adversa sobre el uso del activo, los cuales están relacionados con el entorno legal, tecnológico o de mercado en el que opera la entidad.

b) Durante el periodo, el valor de mercado del activo ha disminuido significativamente más que lo que se esperaría como consecuencia del paso del tiempo o de su uso normal.

9. Fuentes internas de información:

a) Se dispone de evidencia sobre la obsolescencia o deterioro físico del activo.

b) Durante el periodo, han tenido lugar, o se espera que tengan lugar en un futuro inmediato, cambios en el grado de utilización o la manera como se usa o se espera usar el activo, los cuales afectarán desfavorablemente el activo a largo plazo. Estos cambios incluyen el hecho de que el activo esté ocioso, los planes de discontinuar la operación a la que pertenece el activo, los planes para disponer el activo antes de la fecha prevista de la vida útil de un activo intangible de indefinida a finita.

c) Se decide detener la construcción del activo antes de su finalización o de su puesta en condiciones de uso, salvo que exista evidencia objetiva de que se reanudará la construcción en el futuro próximo.

d) Se dispone de evidencia procedente de informes internos que indican que la capacidad del activo servicios ha disminuido o va a ser inferior a la esperada.

10. Si existe algún indicio de que el activo está deteriorado, se verificará si existe pérdida por deterioro. Si se considera que podrá ser necesario revisar y ajustar la vida útil restante, el método de depreciación o de amortización del activo, incluso si finalmente no se reconociera ningún deterioro del valor para el activo considerado.

### 20.3 Reconocimiento y medición del deterioro del valor

11. La entidad reconocerá una pérdida por deterioro del valor de un activo no generador de efectivo si el valor recuperable supera el valor del servicio recuperable. El valor del servicio recuperable es el mayor entre: a) el valor en libros del activo, si existiere, menos los costos de disposición; y b) el costo de reposición.

12. La pérdida por deterioro se reconocerá como una disminución del valor en libros del activo y un gasto en el periodo.

13. Luego de reconocer una pérdida por deterioro del valor, los cargos por depreciación o amortización se calcularán para los periodos futuros, teniendo en cuenta el valor en libros ajustado por dicha pérdida. El valor en libros ajustado del activo, menos su eventual valor residual, se distribuirá a lo largo de la vida útil restante.

### 20.4 Medición del valor del servicio recuperable

14. Para comprobar el deterioro del valor del activo, la entidad estimará el valor del servicio recuperable como el mayor valor entre: a) el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición; y b) el costo de reposición.

15. No siempre será necesario determinar el valor de mercado del activo menos los costos de disposición. Si cualquiera de esos valores excede el valor en libros del activo, no habrá deterioro del valor. Si el valor de mercado menos los costos de disposición es menor que el costo de reposición, se estimará el otro valor.

16. Para el caso de los activos intangibles con vida útil indefinida, la entidad podrá emplear el cálculo del valor del servicio recuperable, realizado en el periodo precedente, siempre y cuando se cumpla alguna de las siguientes condiciones: a) el valor en libros del activo excede, de manera significativa, el valor en libros del activo; y b) se han producido sucesos y circunstancias que han ocurrido y han cambiado desde que se efectuó el cálculo más reciente del valor del servicio recuperable.

17. Si no es factible medir el valor de mercado del activo menos los costos de disposición, la entidad utilizará el costo de reposición como el valor del servicio recuperable.

#### 20.4.1 Valor de mercado menos los costos de disposición

18. Los costos de disposición, diferentes de aquellos reconocidos como pasivos, se deducirán del valor en libros del activo, si existiere. Estos costos incluyen entre otros, costos de carácter legal, timbres y otros impuestos de venta, costos de desmontaje o desplazamiento del activo, así como todos los demás costos incrementales y gastos necesarios para las condiciones para la venta.

#### 20.4.2. Costo de reposición

19. El costo de reposición para un activo no generador de efectivo está determinado por el costo que se incurriría en una fecha determinada para reponer la capacidad operativa del activo existente. La entidad utilizará los enfoques que se exponen en los siguientes numerales a efecto de estimar el costo de reposición.

#### 20.4.2.1 Costo de reposición a nuevo ajustado por depreciación

20. La entidad podrá estimar el costo de reposición teniendo en cuenta los recursos que tendría que potencial de servicio bruto de un activo a través de la reproducción del activo o de la sustitución por potencial de servicio. Este costo se ajustará por la depreciación de acuerdo con la vida útil consumida del objeto de cálculo de deterioro.

21. Este enfoque se privilegia cuando el deterioro del valor se origina por cambios significativos en legal o político, así como por cambios en el grado de utilización o en el uso del activo.

#### 20.4.2.2 Costo de reposición a nuevo ajustado por depreciación y rehabilitación

22. La entidad podrá estimar el costo de reposición teniendo en cuenta los recursos que tendría que potencial de servicio bruto de un activo a través de la reproducción del activo o de la sustitución de mismo potencial de servicio. Este costo se ajustará por la depreciación de acuerdo con la vida útil y que es objeto de cálculo de deterioro y por el costo en que incurriría para devolver el potencial de servicio y el daño físico del activo.

23. Este enfoque se privilegia cuando el deterioro del valor se origina por un daño físico del activo.

#### 20.5. Reversión de las pérdidas por deterioro del valor

24. La entidad evaluará, al final del periodo contable, si existe algún indicio de que la pérdida por deterioro reconocida en periodos anteriores ya no existe o podría haber disminuido. Si existe tal indicio, la entidad deberá ajustar nuevamente el valor del servicio recuperable del activo.

##### 20.5.1 Indicios de reversión de las pérdidas por deterioro del valor

25. Cuando la entidad evalúe si existen indicios de que la pérdida por deterioro del valor reconocida ya no existe o podría haber disminuido considerará fuentes externas e internas de información.

##### 26. Fuentes externas de información:

a) Durante el periodo, han tenido, o van a tener lugar en un futuro inmediato, cambios significativo favorable sobre la entidad a largo plazo, los cuales están relacionados con el entorno legal, tecnológico gubernamental en el que opera la entidad.

b) Durante el periodo, el valor de mercado del activo se ha incrementado significativamente.

##### 27. Fuentes internas de información:

a) Durante el periodo, han tenido, o van a tener lugar en un futuro inmediato, cambios significativo en la utilización o la forma en la que se usa o se espera usar el activo, los cuales afectarán favorablemente el valor del activo. Estos cambios incluyen los costos en los que se haya incurrido durante el periodo para mejorar o actualizar el activo o para reestructurar la operación a la que dicho activo pertenece.

b) Se decide reanudar la construcción de un activo que estaba previamente detenida antes de su finalización de condiciones de funcionamiento, y respecto de la cual no existía, en el momento de su detención, evidencia de reanudación de su construcción en el futuro próximo.

c) Se dispone de evidencia procedente de informes internos, la cual indica que la capacidad del activo para prestar servicios es, o va a ser, mejor que la esperada.

28. Si existe algún indicio de que la pérdida por deterioro reconocida en periodos anteriores ya no es disminuido, se verificará tal inexistencia o disminución. En algunos casos podrá ser necesario revisar el método de depreciación o de amortización, o el valor residual del activo, incluso si finaliza ninguna reversión del deterioro del valor para el activo considerado.

#### 20.5.2 Reconocimiento y medición de la reversión del deterioro

29. La entidad revertirá una pérdida por deterioro del valor de un activo no generador de efectivo cuando sea inferior al valor del servicio recuperable. El valor del servicio recuperable corresponde al mayor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición; y b) el costo de reposición. Para el cálculo la entidad empleará el mismo enfoque utilizado en la determinación del deterioro originalmente reconocido.

30. La reversión de la pérdida por deterioro se reconocerá como un incremento del valor en libros del resultado del periodo.

31. En todo caso, el valor en libros del activo, después de la reversión de una pérdida por deterioro, no será mayor que el valor en libros que tendría el activo si no se hubiera reconocido una pérdida por deterioro del valor.

32. Después de reconocer una reversión de la pérdida por deterioro del valor, los cargos por depreciación del activo se ajustarán para los periodos futuros con el fin de distribuir el valor en libros revisado del activo residual, si existiere, de una forma sistemática a lo largo de su vida útil restante.

#### 20.6 Revelaciones

33. La entidad revelará los criterios utilizados para determinar la materialidad de los activos que son objeto de aplicación de esta Norma.

34. Para los activos objeto de deterioro que se consideren materiales, se revelará en la clasificación (propiedades, planta y equipo; o activos intangibles) la siguiente información:

- a) el valor de las pérdidas por deterioro del valor reconocidas durante el periodo,
- b) el valor de las reversiones de pérdidas por deterioro del valor reconocidas durante el periodo,
- c) los eventos y circunstancias que hayan llevado al reconocimiento o a la reversión de la pérdida por deterioro del valor,
- d) si el valor del servicio recuperable se estableció con base en el valor de mercado menos los costos de disposición y el enfoque que se utilizó para la determinación de este último.

## CAPÍTULO II.

### PASIVOS.

#### PRESENTACIÓN DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS EMITIDOS

1. Un instrumento financiero es un contrato que da lugar a un activo financiero en una entidad y a un pasivo financiero en otra entidad.

2. El criterio de presentación de los instrumentos financieros emitidos corresponderá a la esencia económica y no a la esencia legal. Cuando la entidad emita un instrumento financiero que le obliga a entregar unos flujos futuros en unas fechas determinadas, este se presentará como pasivo financiero. La emisión del instrumento financiero no implica una obligación, por parte de la entidad, de entregar flujos de efectivo o un activo financiero previamente establecidos, el instrumento se presentará como un componente del patrimonio neto de la entidad.

3. Cuando el instrumento pueda ser liquidado con los instrumentos de patrimonio propios del emisor, si es un instrumento distinto a un derivado que no incluye ninguna obligación contractual de entregar una cantidad variable de sus instrumentos de patrimonio propios o si es un derivado que se liquidará a través del intercambio de un valor fijo de efectivo o de otro activo financiero por una cantidad de instrumentos de patrimonio propio.

4. Los intereses y dividendos de los instrumentos financieros presentados dentro del pasivo afectarán el periodo, mientras que los dividendos de los instrumentos presentados dentro del patrimonio disminuirán el periodo.

5. Las pérdidas y ganancias asociadas con el rescate o la refinanciación de los pasivos financieros a largo plazo, mientras que los rescates o la refinanciación de los instrumentos presentados en el patrimonio propio.

## 2. EMISIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA

### 2.1 Reconocimiento

1. Se reconocerán como títulos de deuda emitidos los instrumentos financieros que se caractericen por tener un valor nominal fijo, dado que sus intereses atienden el pago de una tasa fija o variable y su valor principal o nominal es igual al valor del título.

### 2.2 Clasificación

2. Los títulos de deuda se clasificarán en la categoría de costo amortizado, con independencia de que se emitan en operaciones de crédito público o en operaciones de financiamiento autorizadas por vía general.

### 2.3 Medición inicial

3. Los títulos de deuda se medirán por el valor de mercado. Cualquier diferencia con el precio de la transacción, como ingreso o como gasto en el resultado del periodo, según corresponda, en la fecha de la colocación del título, se medirá por el precio de la transacción.

4. Los costos de transacción disminuirán el valor del título. Los costos de transacción en los que se incurra en la emisión del título se reconocerán como un activo diferido. Cuando el título emitido se reconozca por su valor de mercado, los costos de transacción previamente reconocidos disminuirán el activo diferido.

5. Los costos de transacción son los costos incrementales directamente atribuibles a la emisión del título, como honorarios y comisiones pagadas a asesores, comisionistas e intermediarios y demás títulos de valores reguladores y bolsas de valores, originadas en la emisión del título. Se entiende como un costo de transacción aquel que no se habría incurrido si la entidad no hubiera emitido dicho título.

### 2.4 Medición posterior

6. Con posterioridad al reconocimiento, los títulos de deuda se medirán al costo amortizado, el cual se calculará multiplicando el costo amortizado del instrumento por la tasa de interés efectiva. La tasa de interés efectiva es aquella que hace equivalentes los flujos contractuales del título con su costo amortizado en la fecha de colocación del título.

7. El costo efectivo se reconocerá como un mayor valor del instrumento y como gasto en el resultado del periodo. No obstante, los costos de financiación se reconocerán como un mayor valor del activo financiado cuando con la colocación de los títulos se destinen a financiar un activo apto, de conformidad con la Norma de Contabilidad para el sector financiero.

8. Los pagos de intereses y de capital disminuirán el valor del instrumento, afectando el efectivo o el instrumento de acuerdo con la contraprestación pagada.

## 2.5 Baja en cuentas

9. Se dará de baja en cuentas un título de deuda emitido cuando se extingan las obligaciones que lo respaldan, cuando la obligación se pague, expire o se transfiera a un tercero o cuando el acreedor renuncie a ella.

10. La diferencia entre el valor en libros del instrumento que se da de baja en cuentas y la contraprestación recibida, incluyendo cualquier activo transferido diferente del efectivo o pasivo asumido, se reconocerá como resultado del periodo.

11. Cuando el inversor renuncie al derecho de cobro o un tercero asuma la obligación de pago, la entidad reconocerá los ingresos de transacciones sin contraprestación.

## 2.6 Revelaciones

12. La deuda adquirida mediante la emisión y colocación de títulos de deuda se revelará de acuerdo con el siguiente criterio: primero es su origen como deuda interna o deuda externa. Es interna aquella que, de conformidad con la legislación vigente, se pacta exclusivamente entre residentes del territorio nacional; por su parte, es externa aquella que, con la reglamentación vigente, se pacta con no residentes. El segundo criterio es el plazo pactado que puede ser de corto o largo plazo. Es de corto plazo el título emitido con un plazo para su pago igual o inferior a un año y es de largo plazo el emitido con un plazo para su pago superior a un año.

13. La entidad revelará información relativa al valor en libros de los títulos emitidos, plazos, tasas de interés y restricciones, que estos títulos le impongan a la entidad. Así mismo, revelará el valor de los títulos de deuda dado de baja en cuentas por causas distintas a su pago.

14. También revelará el valor nominal de los títulos, los costos de transacción reconocidos como gastos, la tasa de negociación, la tasa de interés efectiva, así como los criterios utilizados para determinarla. Asimismo, revelará el valor total de los gastos por intereses calculados utilizando la tasa de interés efectiva.

15. Si la entidad ha infringido los plazos o ha incumplido con el pago del principal, de los intereses o el reembolso, revelará: a) los detalles de esa infracción o incumplimiento, b) el valor en libros de los títulos al finalizar el periodo contable y c) la corrección de la infracción o la renegociación de las condiciones de los títulos antes de la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros.

## 3. CUENTAS POR PAGAR

### 3.1 Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, como resultado de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinado, que sean equivalentes al efectivo u otro instrumento.

### 3.2 Clasificación

2. Las cuentas por pagar se clasificarán en la categoría de costo.

### 3.3 Medición inicial

3. Las cuentas por pagar se medirán por el valor de la transacción.

### 3.4 Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por pagar se mantendrán por el valor de la transacción.

### 3.5 Baja en cuentas

5. Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, una cuenta por pagar cuando se extingan las obligaciones originadas, esto es, cuando la obligación se pague, expire o se transfiera a un tercero o cuando el acreedor renuncie al derecho de cobro o un tercero asuma la obligación de pago, la entidad reconocerá como resultado del periodo.

6. La diferencia entre el valor en libros de la cuenta por pagar que se da de baja en cuentas y la contabilidad incluyendo cualquier activo transferido diferente del efectivo o pasivo asumido, se reconocerá como resultado del periodo.

7. Cuando el acreedor renuncie al derecho de cobro o un tercero asuma la obligación de pago, la entidad reconocerá como resultado del periodo los ingresos de transacciones sin contraprestación.

### 3.6 Revelaciones

8. La entidad revelará información relativa al valor en libros y a las condiciones de la cuenta por pagar, la tasa de interés (de ser pactada) y vencimiento.

9. Si la entidad infringe los plazos o incumple con el pago del principal, intereses o cláusulas de reembolso, la entidad revelará: a) los detalles de esa infracción o incumplimiento, b) el valor en libros de las cuentas por pagar relacionadas con la infracción o incumplimiento, c) la corrección de la infracción o renegociación de las condiciones de las cuentas por pagar y d) la autorización para la publicación de los estados financieros.

10. Cuando se dé de baja en cuentas, total o parcialmente, una cuenta por pagar, se revelará la ganancia o pérdida resultante del periodo y las razones de su baja en cuentas.

## 4. PRÉSTAMOS POR PAGAR

### 4.1 Reconocimiento

1. Se reconocerán como préstamos por pagar los recursos financieros recibidos por la entidad para ser devueltos, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalente o instrumento financiero.

### 4.2 Clasificación

2. Los préstamos por pagar se clasificarán en la categoría de costo amortizado, con independencia de si se originan en operaciones de crédito público o en operaciones de financiamiento autorizadas por vía general.

### 4.3 Medición inicial

3. Los préstamos por pagar se medirán por el valor recibido.

4. Los costos de transacción disminuirán el valor del préstamo por pagar. Los costos de transacción reconocidos con anterioridad al reconocimiento del préstamo se reconocerán como un activo diferido. Cuando el préstamo se reconozca, la entidad disminuirá del valor del préstamo los costos de transacción previamente reconocidos como activo diferido.

5. Los costos de transacción son los costos incrementales directamente atribuibles al préstamo por pagar, por ejemplo, honorarios y comisiones pagadas a asesores o abogados. Se entiende como un costo incremental el que se habría incurrido si a la entidad no se le hubiera concedido el préstamo.

#### 4.4 Medición posterior

6. Con posterioridad al reconocimiento, los préstamos por pagar se medirán al costo amortizado, el inicialmente reconocido más el costo efectivo reconocido menos los pagos de capital e intereses reales. El costo amortizado se calculará multiplicando el costo amortizado del préstamo por pagar por la tasa de interés efectiva. La tasa efectiva es aquella que hace equivalentes los flujos contractuales del préstamo con su costo amortizado.

7. El costo efectivo se reconocerá como un mayor valor del préstamo por pagar y como gasto en el resultado. No obstante, los gastos de financiación se reconocerán como mayor valor del activo financiado cuando estén destinados a financiar un activo apto, de conformidad con la Norma de costos de financiación.

8. Los pagos de intereses y de capital disminuirán el valor del préstamo por pagar, afectando el costo efectivo de acuerdo con la contraprestación pagada.

#### 4.5 Baja en cuentas

9. Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, un préstamo por pagar cuando se extingan las obligaciones que lo originaron, esto es, cuando la obligación se pague, expire o se transfiera a un tercero o cuando el activo sea vendido.

10. La diferencia entre el valor en libros del préstamo por pagar que se da de baja en cuentas y la cantidad de efectivo o activo transferido, incluyendo cualquier activo transferido diferente del efectivo o pasivo asumido, se reconocerá como resultado del periodo.

11. En caso de que se origine una modificación sustancial de las condiciones actuales de un préstamo por pagar, la entidad dará de baja en cuentas dicho préstamo y reconocerá uno nuevo. La diferencia entre el valor en libros del préstamo por pagar que se da de baja en cuentas y el nuevo préstamo originado se reconocerá como resultado del periodo. Se considera que existe una modificación sustancial de un préstamo por pagar cuando el presente de los flujos futuros del préstamo con las nuevas condiciones difiere significativamente del presente de los flujos futuros del préstamo con las condiciones iniciales.

12. En caso de que la modificación de las condiciones actuales del préstamo por pagar o de una parte de él sea sustancial, la entidad recalculará el valor del préstamo por pagar y reconocerá una ganancia o pérdida como resultado del periodo.

13. Cuando el prestamista renuncie al derecho de cobro o un tercero asuma la obligación de pago, la entidad reconocerá el préstamo por pagar como resultado del periodo de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación.

#### 4.6 Revelaciones

14. La deuda adquirida mediante la obtención de préstamos se revelará de acuerdo con dos criterios como deuda interna o deuda externa. Es interna aquella que, de conformidad con la reglamentación vigente, es exclusivamente entre residentes del territorio nacional; por su parte, es externa aquella que, de conformidad con la reglamentación vigente, se pacta con no residentes. El segundo criterio es el plazo pactado que puede ser de corto plazo. Es de corto plazo la deuda adquirida con un plazo para su pago igual o inferior a un año y la deuda adquirida con un plazo para su pago superior a un año.

15. La entidad revelará información relativa al valor en libros y a las condiciones del préstamo por pagar, incluyendo la tasa de interés y vencimiento.

16. También se revelará el valor recibido, los costos de transacción reconocidos como menor valor del préstamo por pagar.

negociación, la tasa de interés efectiva, así como los criterios utilizados para determinarla. Adicionalmente, revelará el valor total de los gastos por intereses calculados utilizando la tasa de interés efectiva.

17. Si la entidad infringe los plazos o incumple con el pago del principal, de los intereses o de las comisiones, revelará a) los detalles de esa infracción o incumplimiento, b) el valor en libros de los préstamos por pagar al finalizar el periodo contable y c) la corrección de la infracción o renegociación de las condiciones de los préstamos antes de la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros.

18. Cuando se dé de baja en cuentas, total o parcialmente, un préstamo por pagar, se revelará la ganancia o pérdida del periodo y las razones de su baja en cuentas. Así mismo, revelará el valor de los préstamos por pagar que hayan dado de baja en cuentas por causas distintas a su pago.

## 5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

1. Los beneficios a los empleados comprenden todas las retribuciones que la entidad proporciona a los servidores públicos, a cambio de sus servicios prestados, incluyendo, cuando haya lugar, beneficios de retiro y vínculo laboral. Estos beneficios abarcan tanto los suministrados directamente a los empleados, como los que se proporcionan a sus sobrevivientes, beneficiarios o sustitutos, según lo establecido en la normativa aplicable y los acuerdos contractuales que dan origen al beneficio.

2. Los beneficios a los empleados podrán originarse por lo siguiente:

- a) acuerdos formales, legalmente exigibles, celebrados entre la entidad y sus empleados; o
- b) requerimientos legales, en virtud de los cuales la entidad se obliga a efectuar aportes o asumir obligaciones.

3. Los beneficios a los empleados se clasifican en: a) beneficios a los empleados a corto plazo, b) beneficios a los empleados a largo plazo y d) beneficios por terminación del vínculo laboral.

### 5.1. Beneficios a los empleados a corto plazo

#### 5.1.1 Reconocimiento

4. Se reconocerán como beneficios a los empleados a corto plazo aquellos beneficios cuya obligación de pago exista al cierre del periodo contable en el que los empleados hayan prestado sus servicios. De tales beneficios: los sueldos, las prestaciones sociales, los aportes a la seguridad social, los planes de retiro y otros beneficios no monetarios, entre otros.

5. La entidad reconocerá un pasivo por beneficios a los empleados a corto plazo, junto con su costo, cuando consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado y el beneficio otorgado. Los beneficios a empleados a corto plazo que no se paguen mensualmente se reconocerán por el valor de la alícuota correspondiente al porcentaje del servicio prestado durante el mes.

6. En caso de que la entidad efectúe pagos por beneficios a los empleados a corto plazo que estén sujetos al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los haya cumplido parcialmente, la entidad reconocerá un activo por dichos beneficios.

#### 5.1.2 Medición

7. El pasivo por beneficios a los empleados a corto plazo se medirá por el valor de la obligación de pago de los beneficios, después de deducir cualquier pago anticipado si lo hubiera.

8. El activo reconocido cuando la entidad efectúe pagos por beneficios a corto plazo que estén sujetos al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los haya cumplido parcialmente, se medirá por el valor de los beneficios que se han pagado o se pagarán.

cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los haya cumplido parcialmente por el valor equivalente a la proporción de las condiciones no cumplidas con respecto al beneficio otorgado al empleado.

### 5.1.3 Revelaciones

9. La entidad revelará la siguiente información:

- a) una descripción general del tipo de beneficios a los empleados a corto plazo;
- b) la cuantía y metodología que sustenta la estimación de los beneficios a corto plazo otorgados a los empleados;
- c) la naturaleza y cuantía de las remuneraciones del personal directivo de la entidad.

## 5.2. Beneficios posemplo

### 5.2.1 Reconocimiento

10. Se reconocerán como beneficios posemplo aquellos beneficios, distintos de los de terminación de empleo, que se paguen después de completar el periodo de empleo.

11. Entre los beneficios posemplo se incluyen:

- a) las obligaciones pensionales a cargo de la entidad, bien sea las relacionadas con sus empleados o con los ex empleados que por disposiciones legales hayan sido asumidas por la entidad, incluidas las de los ex empleados o en proceso de liquidación; y
- b) otros beneficios posteriores al empleo, como los seguros de vida y los beneficios de asistencia médica o educativa.

12. La entidad reconocerá un pasivo por beneficios posemplo, junto con su gasto o costo asociado, por el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a quien se le otorga el beneficio. Ahora bien, las contribuciones que con base en el salario realicen los empleados para financiar el beneficio posemplo reducirán el valor del gasto.

13. Adicionalmente, la entidad reconocerá, de manera separada, los activos que hagan parte del plan de beneficios posemplo, el cual corresponde a los recursos que se destinan exclusivamente al pago de los beneficios, incluidos los ingresos que estos produzcan y los recursos que se obtengan producto de los intereses.

14. Por otra parte, cuando sea prácticamente cierto que un tercero le reembolsará a la entidad parte de los desembolsos requeridos para cancelar el pasivo por beneficios posemplo, esta reconocerá su derecho a un activo distinto de los que hacen parte del plan de activos para beneficios posemplo.

### 5.2.2 Medición

15. El pasivo por beneficios posemplo se medirá por el valor presente, sin deducir los activos del plan de beneficios posemplo, de los pagos futuros esperados que serán necesarios para liquidar las obligaciones por los servicios prestados por los empleados en el periodo presente y en los anteriores. La entidad utilizará el valor técnico reconocido para determinar el valor presente del pasivo por beneficios posemplo y, con los costos del servicio presente o pasado.

16. Así mismo, para la medición del pasivo por beneficios posemplo, la entidad realizará suposiciones razonables, las cuales corresponderán a las mejores estimaciones sobre las variables que determinarán el costo final del beneficio.

beneficios posempleo. Las suposiciones actuariales comprenden suposiciones demográficas y financieras con los siguientes elementos: expectativa de vida del beneficiario, tasas de rotación de empleados, tasas de jubilación prematuras, tasa de descuento, salarios y costos de atención médica, entre otros.

17. La tasa de descuento que se utilizará para la medición del valor presente del pasivo por beneficios reglamentada para este fin o, en su defecto, la tasa de interés extraída de la curva cero cupón de los Gobierno Nacional, más cercana a los plazos estimados para el pago de dicho pasivo.

18. Las evaluaciones actuariales se efectuarán con una frecuencia máxima de tres años, considerando evaluaciones actuariales relativas a la población que hace parte del cálculo actuarial.

19. Ahora bien, en el caso de los beneficios posempleo relacionados con pensiones, cuando una entidad legal, tenga la competencia para realizar el cálculo actuarial de otras entidades, la entidad que recibe medirá la obligación con base en la información reportada por la entidad que realiza el cálculo actuarial.

20. La entidad medirá los activos que hacen parte del plan de activos para beneficios posempleo por medición de los activos se realizará con la regularidad suficiente para asegurar que los valores reconocidos financieros no difieran significativamente de los que podrían determinarse al final del periodo contable.

21. El reconocimiento del costo del servicio presente, el costo del servicio pasado y las ganancias o pérdidas de liquidación final de los beneficios posempleo afectará el gasto o el ingreso en el resultado del periodo. Por su parte, las ganancias o pérdidas actuariales y las ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo afectarán el patrimonio.

22. El costo del servicio presente es el incremento en el valor presente del pasivo por beneficios posempleo por servicios prestados por los empleados durante el periodo. El costo del servicio pasado es el cambio en el valor presente del pasivo por beneficios posempleo por servicios prestados por los empleados en periodos anteriores, considerando la modificación a las condiciones de los beneficios otorgados a estos. Las ganancias o pérdidas por los cambios en los beneficios posempleo son aquellas que surgen cuando se liquida completamente la obligación por los beneficios posempleo.

23. Las ganancias o pérdidas actuariales son cambios en el valor presente del pasivo por beneficios posempleo de los ajustes por nueva información y los efectos de los cambios en las suposiciones actuariales. Las ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo corresponden a aquellas, realizadas o no realizadas, que afectan el patrimonio del plan durante el periodo (tales como intereses, dividendos, arrendamientos y ganancias o pérdidas de los activos), menos los costos de gestión del plan de activos y los impuestos que se generen con los activos.

24. Después de cualquier modificación a las condiciones de los beneficios otorgados a los empleados, la entidad medirá nuevamente el pasivo por beneficios posempleo a fin de determinar el costo del servicio pasado y el costo del servicio presente. Dicha medición podrá realizarse en el periodo contable en el que se originó la modificación contable siguiente.

25. Ahora bien, en caso de que la entidad no pueda determinar el costo del servicio presente o el costo del servicio pasado, esta podrá reconocerlos en el patrimonio, como parte de las ganancias o pérdidas actuariales, cuando se determine el costo actuarial del pasivo.

26. La entidad medirá los derechos de reembolso por el valor que esta espera recibir del tercero. Los cambios en los derechos de reembolso afectarán el ingreso o gasto en el resultado del periodo.

27. Con la liquidación final de los beneficios posempleo, la entidad reclasificará los saldos acumulados relacionados con las ganancias o pérdidas actuariales y las ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo, al resultado de ejercicios anteriores. Adicionalmente, la entidad reclasificará los activos para beneficios posempleo.

de activos para beneficios posempleo, atendiendo la nueva destinación de los mismos.

### 5.2.3 Presentación

28. La entidad presentará en el estado de situación financiera un valor neto en el pasivo, cuando el valor de los beneficios posempleo sea mayor que el valor de los activos que hacen parte del plan de activos para beneficios posempleo, y un valor neto en el activo, cuando el valor de los activos que hacen parte del plan de activos para beneficios posempleo sea mayor que el valor reconocido por beneficios posempleo.

### 5.2.4. Revelaciones

29. La entidad revelará la siguiente información:

- a) una descripción general del tipo de beneficio posempleo, incluyendo la política de financiación;
- b) el valor del pasivo por beneficios posempleo y la naturaleza y valor de los activos que hacen parte del plan de activos para beneficios posempleo;
- c) la cuantía de las ganancias o pérdidas actuariales y de las ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo, reconocidas durante el periodo en el patrimonio;
- d) la metodología aplicada para la medición del pasivo por beneficios posempleo, incluyendo una descripción de las principales suposiciones actuariales utilizadas;
- e) una descripción de las modificaciones y liquidaciones de los beneficios posempleo, en caso de que ocurran;
- f) una conciliación de los saldos de apertura y cierre del pasivo por beneficios posempleo, de los saldos de apertura y cierre del plan de activos para beneficios posempleo y de los derechos de reembolso, indicando los conceptos y las variaciones; y
- g) las razones por las cuales, debiendo reconocer los costos del servicio presente o los costos del servicio futuro, no lo hizo.

## 5.3. Beneficios a los empleados a largo plazo

### 5.3.1. Reconocimiento

30. Se reconocerán como beneficios a los empleados a largo plazo aquellos beneficios diferentes de los beneficios posempleo y de los correspondientes a la terminación del vínculo laboral, que se hayan otorgado a los empleados durante el vínculo laboral vigente y cuya obligación de pago venza después de los 12 meses siguientes al cierre del periodo en el que los empleados hayan prestado sus servicios.

31. Entre los beneficios a los empleados a largo plazo se incluyen los siguientes:

- a) premios o bonificaciones por antigüedad, y
- b) beneficios a recibir a partir de los 12 meses siguientes al cierre del periodo en el que se hayan generado los beneficios.

32. La entidad reconocerá un pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo, junto con su gasto, cuando consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado durante el periodo de cambio del beneficio otorgado.

33. Adicionalmente, la entidad reconocerá, de manera separada, los activos que hagan parte del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo, el cual corresponde a los recursos que se destinan exclusi-

pasivo por dichos beneficios, incluidos los ingresos que estos produzcan y los recursos que se obtengan de la realización.

34. Por otra parte, cuando sea prácticamente cierto que un tercero reembolsará a la entidad parte o la totalidad de los desembolsos requeridos para cancelar el pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo, esta revalorización se reconocerá como un activo distinto de los que hacen parte del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo.

35. Así mismo, en caso de que la entidad efectúe pagos por beneficios a largo plazo que estén condicionados al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los haya cumplido parcialmente, se reconocerá un activo por los beneficios pagados por anticipado.

### 5.3.2. Medición

36. El pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo se medirá por el valor presente, sin deducción de los activos para beneficios a los empleados a largo plazo, de los pagos futuros esperados que serán necesarios para cumplir con las obligaciones por dichos beneficios.

37. Para la medición del pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo, de los activos que hacen parte del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo y de los derechos de reembolso se considerarán los valores señalados en la medición de los beneficios posempleo. No obstante, el costo del servicio presente, el costo del servicio pasado, las ganancias o pérdidas actuariales, las ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo y las ganancias o pérdidas por la liquidación final de beneficios se reconocerán como ganancias o pérdidas del resultado del periodo.

38. En el caso de las cesantías retroactivas a cargo de la entidad, el pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo se medirá, como mínimo al final del periodo contable, por el valor que la entidad tendría que pagar si existiera una obligación a esa fecha.

39. El activo reconocido cuando la entidad efectúe pagos por beneficios a los empleados a largo plazo que estén condicionados al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los haya cumplido totalmente, se medirá por el valor equivalente a la proporción de las condiciones no cumplidas con respecto al valor que el empleado debería haber recibido por el empleado.

### 5.3.3 Presentación

40. La entidad presentará en el estado de situación financiera un valor neto en el pasivo, cuando el valor del pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo sea mayor que el valor de los activos que hacen parte del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo, o un valor neto en el activo, cuando el valor de los activos que hacen parte del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo sea mayor que el valor reconocido por los beneficios a los empleados a largo plazo.

### 5.3.4 Revelaciones

41. La entidad revelará la siguiente información:

- a) una descripción general del tipo de beneficios a los empleados a largo plazo, incluyendo la política de beneficios;
- b) el valor del pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo y la naturaleza y el valor de los activos que hacen parte del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo;
- c) la metodología aplicada para la medición del pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo;
- d) la naturaleza y cuantía de las remuneraciones del personal directivo de la entidad.

## 5.4 Beneficios por terminación del vínculo laboral

### 5.4.1 Reconocimiento

42. Se reconocerán como beneficios por terminación del vínculo laboral aquellos beneficios que su entidad de terminar anticipadamente el vínculo laboral con el empleado.

43. La entidad reconocerá un pasivo por beneficios por terminación del vínculo laboral, junto con s se generen obligaciones por dichos beneficios.

### 5.4.2 Medición

44. El pasivo por beneficios por terminación del vínculo laboral se medirá por la mejor estimación requeriría para cancelar la obligación relacionada con los beneficios por terminación del vínculo laboral. Si este pasivo afectará el resultado del periodo.

### 5.4.3. Revelaciones

45. La entidad revelará la siguiente información:

- a) el valor del pasivo por beneficios por terminación del vínculo laboral y la metodología aplicada y el mismo; y
- b) la naturaleza y cuantía de las remuneraciones del personal directivo de la entidad.

## 6. PROVISIONES

### 6.1 Reconocimiento

1. Se reconocerán como provisiones los pasivos a cargo de la entidad que estén sujetos a condiciones de pago en relación con su cuantía o vencimiento. Son ejemplos de hechos que pueden ser objeto de reconocimiento los litigios y demandas en contra de la entidad, las garantías otorgadas por la entidad, la devolución de incautados, los contratos onerosos y los desmantelamientos.

2. La entidad reconocerá una provisión cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones: a) obligación presente de origen legal, como resultado de un suceso pasado; b) probablemente, debe de ser probable que incorporen beneficios económicos o potencial de servicio para cancelar la obligación; y c) puede ser fiable del valor de la obligación.

3. En algunos casos excepcionales no es claro si existe una obligación en el momento presente. En estos casos se considerará que el suceso ocurrido en el pasado ha dado lugar a una obligación presente si, teniendo en cuenta la evidencia disponible al final del periodo contable, es mayor la probabilidad de que exista una obligación que el contrario.

4. Las obligaciones pueden ser probables, posibles o remotas. Una obligación es probable cuando la probabilidad de ocurrencia es más alta que la probabilidad de que no ocurra, lo cual conlleva al reconocimiento de la obligación. Una obligación es posible cuando la probabilidad de ocurrencia es menor que la probabilidad de que no ocurra. Una obligación es remota cuando la probabilidad de ocurrencia es prácticamente nula, en este caso no se reconocerá un pasivo ni será necesaria su revelación como pasivo contingente.

5. Una obligación de origen legal es aquella que se deriva de un contrato, de la legislación o de otra norma.

6. Las provisiones se utilizarán solo para afrontar los desembolsos para los cuales fueron originalmente reconocidas.

7. En caso de que la entidad tenga el derecho legal a exigir que una parte o la totalidad del desembolso liquidar la provisión le sea reembolsado por un tercero o que este pague directamente la obligación, de manera separada de la provisión, el derecho a exigir tal reembolso y un ingreso en el resultado del período y en los resultados, el gasto relacionado con la provisión podrá ser objeto de presentación como una partida de activo o como reembolso a recibir.

8. Se reconocerán provisiones cuando la entidad esté ejecutando un contrato oneroso. Un contrato es oneroso si la entidad preveía obtener utilidades, pero en su ejecución se evidencia que los costos inevitables por el contrato establecidas en el contrato exceden los beneficios económicos que se espera recibir de él teniendo en cuenta los costos recuperables. Para reconocer el contrato de carácter oneroso, la entidad reconocerá previamente cualquier deterioro del valor de los activos incorporados en la ejecución del contrato.

9. Se reconocerán provisiones por costos de desmantelamiento, los cuales corresponden a los costos incurridos por la entidad para desmantelar o retirar un activo, o rehabilitar el lugar en el que este se asienta.

10. No se reconocerán provisiones por resultados negativos netos futuros derivados de las operaciones si no existiera una posibilidad válida de pérdidas futuras asociadas con la operación, la entidad evaluará el deterioro objetivo del valor de los activos, con base en los criterios definidos en las normas de Información Financiera para activos generadores de efectivo o en la de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo.

11. Las provisiones se reconocerán como un pasivo y un gasto en el resultado del período. No obstante, los costos de desmantelamientos se reconocerán como un pasivo y como un mayor valor del activo al cual se asocian.

12. Las provisiones se reclasificarán al pasivo que corresponda cuando ya no exista incertidumbre o vencimiento.

## 6.2. Medición inicial

13. Las provisiones se medirán por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requiere para cumplir la obligación presente. Dicha estimación tendrá en cuenta los desenlaces asociados de mayor probabilidad, los riesgos e incertidumbres y los informes de expertos, entre otros factores.

14. El riesgo implica considerar la variabilidad en los desenlaces posibles. Un ajuste por la existencia de riesgo puede aumentar el valor por el que se mide una obligación. Será preciso tener precaución al realizar juicio de valor en presencia de incertidumbre, de manera que no se sobreestimen los activos o los ingresos y que no se subestimen los pasivos. No obstante, la incertidumbre no será una justificación para la creación de provisiones excesivas, o deliberada de los pasivos.

15. Las incertidumbres que rodean el valor a reconocer como provisión se tratan de diferentes formas dependiendo de las circunstancias particulares de cada caso. En caso de que la provisión que se esté midiendo se refiera a una obligación importante de casos individuales, la obligación presente se estimará aplicando el método estadístico de los desenlaces, el cual consiste en promediar todos los posibles desenlaces por sus probabilidades asociadas. Cuando existan muchos desenlaces posibles con la misma probabilidad, la entidad utilizará el valor medio del intervalo para el valor presente.

16. Cuando el efecto del valor del dinero en el tiempo resulte significativo, el valor de la provisión se medirá por el valor presente de los valores que se espera sean requeridos para liquidar la obligación. Un efecto significativo del valor del dinero en el tiempo se presenta cuando el plazo para cancelar la obligación se estima mayor a los 12 meses siguientes al reconocimiento de la provisión. La tasa de descuento utilizada para el cálculo del valor presente será la tasa de descuento extraída de la curva cero cupón de los TES, emitidos por el Gobierno Nacional, más cercana a los plazos de los pagos de dicho pasivo.

17. Las provisiones originadas en contratos de carácter oneroso se medirán por el valor presente de asociada al contrato, previa deducción de las recuperaciones asociadas al mismo.

18. La provisión por costos de desmantelamiento se medirá por el valor presente de los costos estimados que la entidad para llevar a cabo el desmantelamiento, de acuerdo con las normas de Propiedades, plant uso público, según corresponda.

19. El derecho al reembolso relacionado con provisiones, en caso de que exista, se medirá por el valor presente de la estimación de los recursos que recibirá la entidad producto de este. Adicionalmente, si el efecto del tiempo es significativo, el derecho se descontará utilizando como factor de descuento la tasa empleada para la provisión relacionada. Un efecto significativo del valor del dinero en el tiempo se presenta cuando el valor del derecho se estima mayor a los 12 meses siguientes a la fecha de reconocimiento del derecho. En todo caso, el valor reconocido para el derecho no excederá el valor de la provisión.

### 6.3 Medición posterior

20. Las provisiones se revisarán cuando se tenga evidencia de que el valor ha cambiado sustancialmente al final del periodo contable, y se ajustarán afectando el resultado del periodo para reflejar la mejor estimación disponible.

21. Cuando el valor de la provisión se calcule como el valor presente de la obligación, el valor del derecho reconocido al final del periodo para reflejar el valor del dinero en el tiempo. Tal aumento se reconocerá como gasto financiero en el periodo.

22. En el caso de las provisiones constituidas por desmantelamiento, el ajuste afectará a) los gastos reconocidos que obedecen al reconocimiento del valor del dinero en el tiempo o b) el costo del activo si el ajuste corrige el valor de los costos estimados en los que incurrirá la entidad para llevar a cabo el desmantelamiento.

23. Cuando ya no sea probable la salida de recursos que incorporen beneficios económicos futuros para cancelar la obligación correspondiente, se procederá a liquidar o a revertir la provisión.

24. Los derechos al reembolso relacionados con provisiones, en caso de que existan, se revisarán cuando el valor ha cambiado sustancialmente o, como mínimo, al final del periodo contable, y se ajustará el resultado del periodo para reflejar la mejor estimación disponible. En todo caso, el valor reconocido no excederá el valor de la provisión. Adicionalmente, cuando el valor del derecho se calcule como su valor presente, este se aumentará en cada periodo para reflejar el valor del dinero en el tiempo. Tal aumento se reconocerá en el resultado del periodo.

### 6.4 Revelaciones

25. La entidad revelará para cada tipo de provisión, la siguiente información:

a) la naturaleza del hecho que la origina;

b) una conciliación que muestre el valor en libros al inicio y al final del periodo, nuevos reconocimientos, mediciones, ajustes financieros, valores cargados contra la provisión durante el periodo y valores que se revertieron en el periodo;

c) una descripción acerca de la naturaleza de la obligación contraída, así como del valor y fecha esperada de pago resultante;

d) una indicación acerca de las incertidumbres relativas al valor o a las fechas de salida de recursos;

e) los criterios considerados para la estimación y el valor de cualquier reembolso esperado que esté

constituida.

## CAPÍTULO III.

### ACTIVOS Y PASIVOS CONTINGENTES.

#### 1. ACTIVOS CONTINGENTES

##### 1.1 Reconocimiento

##### 1.2

1. Los activos contingentes no serán objeto de reconocimiento en los estados financieros. Un activo de naturaleza posible, surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia se confirmará solo por la ocurrencia de uno o más sucesos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la entidad.

2. Los activos contingentes se evaluarán cuando la entidad obtenga nueva información de los hechos o, como mínimo, al final del periodo contable, con el fin de asegurar que su evolución se refleje en los estados financieros. En caso de que la entrada de beneficios económicos o potencial de servicio a la entidad sea prácticamente cierta, se procederá al reconocimiento del activo y del ingreso en los estados financieros cuando dicho cambio tenga lugar.

##### 1.2 Revelaciones

3. La entidad revelará, para cada tipo de activo contingente, la siguiente información:

a) una descripción de la naturaleza del activo contingente;

b) una estimación de los efectos financieros determinados conforme a lo establecido en el párrafo 4, una indicación de las incertidumbres relacionadas con el valor o las fechas de entrada de recursos; lo anterior que sea practicable obtener la información; y

c) el hecho de que sea impracticable revelar una o más de las informaciones contenidas en el literal anterior.

4. Adicionalmente, cuando sea posible realizar una medición de los efectos financieros del activo contingente, se registrarán en cuenta de orden deudoras contingentes. La medición corresponderá a la mejor estimación que la entidad recibiría. Ahora bien, cuando el efecto del valor del dinero en el tiempo resulte significativo, el valor del activo contingente será el valor presente de los valores que la entidad espera recibir utilizando como factor de descuento el interés extraída de la curva cero cupón de los TES, emitidos por el Gobierno Nacional, más cercana a la fecha de registro del activo contingente. Un efecto significativo del valor del dinero en el tiempo se considera cuando el plazo para recibir los recursos se estima mayor a los 12 meses siguientes a la fecha de registro del activo contingente.

#### 2. PASIVOS CONTINGENTES

##### 2.1 Reconocimiento

1. Los pasivos contingentes no serán objeto de reconocimiento en los estados financieros. Un pasivo contingente corresponde a una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia se confirmará solo por la ocurrencia de uno o más sucesos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la entidad. Un pasivo contingente también corresponde a toda obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, bien sea porque no es probable que, para satisfacerla, se requiera que la entidad desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos o potencial de servicio; o bien sea

estimarse el valor de la obligación con la suficiente fiabilidad.

2. Los pasivos contingentes se evaluarán cuando la entidad obtenga nueva información de los hechos, o, como mínimo, al final del periodo contable, con el fin de asegurar que su evolución se refleje en los estados financieros. En caso de que la salida de recursos sea probable y que se obtenga una medición se procederá al reconocimiento del pasivo y del gasto en los estados financieros del periodo en el que ocurra.

## 2.2 Revelaciones

3. La entidad revelará, para cada tipo de pasivo contingente, la siguiente información:

a) una descripción de la naturaleza del pasivo contingente;

b) una estimación de los efectos financieros determinados conforme a lo establecido en el párrafo 4, una indicación de las incertidumbres relacionadas con el valor o las fechas de salida de recursos y la posibilidad de reembolso; lo anterior, en la medida en que sea practicable obtener la información; y

c) el hecho de que sea impracticable revelar una o más de las informaciones contenidas en el literal

4. Adicionalmente, cuando sea posible realizar una medición de los efectos financieros del pasivo contingente se registrarán en cuenta de orden acreedoras contingentes. La medición corresponderá a la mejor estimación que la entidad tendría que realizar para cancelar la obligación. Ahora bien, cuando el efecto del valor presente resulte significativo, el valor del pasivo contingente será el valor presente de los valores que se requieren para cancelar la obligación. Para el cálculo del valor presente, se utilizará como factor de descuento la tasa de interés libre de riesgo de los TES, emitidos por el Gobierno Nacional, más cercana a los plazos estimados para el pasivo contingente. Un efecto significativo del valor del dinero en el tiempo se presenta cuando el plazo para el pago de la contingencia se estima mayor a los 12 meses siguientes a la fecha de registro del pasivo contingente.

## CAPÍTULO IV.

### INGRESOS.

#### 1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

##### 1.1 Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los recursos, monetarios o no, que la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad legalmente para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son únicamente por el gobierno.

2. Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación, los impuestos, las transferencias, las rentas (derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas

##### 1.2 Ingresos por impuestos

3. Los ingresos por impuestos corresponden a ingresos exigidos sin contraprestación directa, determinados por disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes. Se originan en el pago de un tributo, gravando la riqueza, la propiedad, la producción, la actividad o el consumo, entre otros.

### 1.2.1 Reconocimiento

4. La entidad reconocerá ingresos por impuestos cuando surja el derecho de cobro originado en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme.

5. Los anticipos por impuestos y las retenciones en la fuente se reconocerán como pasivo hasta la liquidación del impuesto.

### 1.2.2 Medición

6. Los ingresos por impuestos se medirán por el valor determinado en las declaraciones tributarias, oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes.

## 1.3 Transferencias

7. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, y conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación y bienes expropiados.

### 1.3.1 Reconocimiento

8. Los ingresos por transferencias pueden o no estar sometidos a estipulaciones, en relación con los recursos recibidos. Dichas estipulaciones afectan el reconocimiento de la transacción.

9. Las estipulaciones comprenden las especificaciones sobre el uso o destinación de los recursos transferidos a la entidad receptora de los mismos, las cuales se originan en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido pueden ser restricciones o condiciones.

10. Existen restricciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine para un fin particular, sin que ello implique que dichos recursos se devuelvan al cedente en el caso de que se inicie un procedimiento de devolución. En este caso, si la entidad beneficiaria del recurso transferido evalúa que su transferencia le impone restricciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso.

11. Existen condiciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine para un fin particular y si esto no ocurre, dichos recursos se devuelven a la entidad que los transfirió, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Por consiguiente, cuando una entidad receptora reconozca inicialmente un activo sujeto a una condición, también reconocerá un pasivo. El pasivo se reducirá en la medida que la entidad receptora del recurso cumpla las condiciones asociadas a su uso. Cuando se den las condiciones de control del recurso, se reconocerá el ingreso en el resultado del periodo.

12. Si la entidad beneficiaria de un recurso transferido evalúa que la transferencia del recurso no cumple con las condiciones de control del recurso, no reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso.

13. La capacidad de excluir o restringir el acceso de terceros a los beneficios económicos o al poder de disposición del activo es un elemento esencial de control que distingue los activos de la entidad de aquellos bienes a los que las entidades tienen acceso y de los que se benefician. En los casos en los cuales se requiera un acuerdo de transferencia que los recursos puedan ser transferidos, la entidad receptora de los recursos no los reconocerá como activo hasta el momento en que el acuerdo sea vinculante y esté claro el derecho a la transferencia. Si la entidad no puede reclamar legal o contractualmente los recursos, no los reconocerá como activo.

14. En consecuencia, solo se reconocerá el activo, y el ingreso o pasivo correspondiente, cuando existan las condiciones de control del recurso.

por ley o por acuerdo contractual vinculante y cuando la entidad evalúe que es probable que la entra

15. Las transferencias en efectivo entre entidades de gobierno se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo cuando la entidad cedente expida el acto administrativo de reconocimiento de la obligación, salvo condiciones, caso en el cual se reconocerá un pasivo.

16. Las condonaciones de deudas se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo cuando el deudor renuncie a su derecho de cobrar una deuda en la que haya incurrido la entidad.

17. Las deudas de la entidad asumidas por un tercero se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo cuando pague la obligación o cuando la asuma legal o contractualmente, siempre que no existan contraprestaciones.

18. Los bienes que reciba la entidad de terceros se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo cuando transfiera el recurso se obligue, de manera vinculante, a la transferencia.

19. Los bienes declarados a favor de la Nación y los expropiados se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo cuando la autoridad competente expida el acto administrativo o la sentencia judicial, según corresponda.

20. Los legados se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo, cuando legalmente la entidad herede sobre ellos.

### 1.3.2 Medición

21. Las transferencias en efectivo se medirán por el valor recibido. En caso de que la transferencia sea en moneda extranjera, se aplicará lo señalado en la Norma de efectos de las variaciones en las tasas de cambio.

22. Las condonaciones de deudas y las deudas asumidas por terceros se medirán por el valor de la deuda o asumida.

23. Las transferencias no monetarias (inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; intangibles; bienes de uso público; y bienes históricos y culturales) se medirán por el valor de mercado. En ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las transferencias no monetarias se medirán por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió.

24. Cuando la transferencia esté sometida a condiciones, el pasivo se medirá inicialmente por el valor nominal y, posteriormente, por la mejor estimación del valor requerido para cancelar la obligación presente y futura. La diferencia contable y la diferencia se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La estimación de riesgos y las incertidumbres relacionados con los sucesos que hacen que se reconozca un pasivo. Cuando el efecto en el tiempo sea significativo, el pasivo se medirá por el valor presente del valor que se estima será requerido para cancelar la obligación. Un efecto significativo del valor del dinero en el tiempo se presenta cuando el plazo para cancelar la obligación se estima mayor a los 12 meses siguientes a la fecha de reconocimiento del pasivo.

### 1.4 Retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones

25. Los ingresos por retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones sin contraprestación determinados en las disposiciones legales, que se originan, entre otros, en las relaciones laborales de los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en los pagos obligatorios derivados de la relación laboral pública y privadas, en los gravámenes que afectan a un determinado y único grupo social y económico en su beneficio, y en los pagos obligatorios que efectúan terceros como consecuencia de la infracción de disposiciones legales.

#### 1.4.1 Reconocimiento

26. La entidad reconocerá ingresos por retribuciones, aportes sobre la nómina y rentas parafiscales, de cobro originado en liquidaciones privadas, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos u obligaciones a cargo de los usuarios, una vez dichas liquidaciones oficiales y demás actos administrativos estén en otros documentos que establezcan derechos de cobro a favor de la entidad.

27. Cuando la liquidación y pago de los aportes sobre la nómina se presente en el periodo contable del hecho económico y antes de la fecha de autorización de los estados financieros, el ingreso se reconocerá en el que se genere el hecho económico. Lo anterior, en concordancia con lo definido en la Norma de Contabilidad del periodo contable.

28. Las multas y sanciones se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo cuando se presente el recurso de la autoridad competente, como consecuencia de la infracción a requerimientos legales, y contra esta decisión.

#### 1.4.2. Medición

29. Los ingresos por retribuciones, aportes sobre la nómina y rentas parafiscales se medirán por el valor de las liquidaciones privadas, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden los derechos de los usuarios y en otros documentos que establezcan derechos de cobro a favor de la entidad.

30. Las multas y sanciones se medirán por el valor liquidado en el acto administrativo proferido por el cual se imponga la multa o sanción.

#### 1.5. Revelaciones

31. La entidad revelará la siguiente información:

a) el valor de los ingresos de transacciones sin contraprestación reconocidos durante el periodo con sus respectivos impuestos, las transferencias, las retribuciones, los aportes sobre la nómina y las rentas en cada uno, los principales conceptos;

b) el valor de las cuentas por cobrar reconocidas con respecto a los ingresos sin contraprestación;

c) el valor de los pasivos reconocidos originados en los recursos recibidos sujetos a condiciones; y

d) la existencia de cualquier cobro anticipado con respecto a las transacciones sin contraprestación.

## 2. INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN

### 2.1 Reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones con contraprestación aquellos que se originan por la prestación de servicios o el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, derechos de arrendamientos, dividendos, participaciones o excedentes financieros, entre otros. Lo anterior, con independencia de que la transacción se realice a precios de mercado o a un precio menor a este.

2. El criterio para el reconocimiento de ingresos de transacciones con contraprestación se aplicará por transacción. No obstante, en determinadas circunstancias, será necesario aplicar tal criterio de reconocimiento a los componentes identificables de una única transacción, con el fin de reflejar la sustancia de la operación. El criterio de reconocimiento se aplicará a dos o más transacciones conjuntamente cuando estén ligadas por una relación comercial no pueda ser entendido sin referencia al conjunto completo de transacciones.

#### 2.1.1 Ingresos por venta de bienes

3. Se reconocerán como ingresos por venta de bienes los recursos obtenidos por la entidad en el desarrollo de la comercialización de bienes adquiridos o producidos.

4. Los ingresos procedentes de la venta de bienes se reconocerán en los estados financieros cuando se cumplan las siguientes condiciones:

a) la entidad ha transferido al comprador, los riesgos y ventajas significativos derivados de la propiedad de los bienes;

b) la entidad no conserva para sí, ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos (ni asociado con la propiedad) ni retiene el control efectivo sobre estos;

c) el valor de los ingresos puede medirse con fiabilidad;

d) es probable que la entidad reciba los beneficios económicos o el potencial de servicio, asociados con la venta;

e) los costos en los que se haya incurrido, en relación con la transacción, pueden medirse con fiabilidad.

5. Los ingresos y los costos relacionados con una misma transacción o evento se reconocerán de forma simultánea. No obstante, los ingresos no se reconocerán cuando los costos correlacionados no puedan medirse con fiabilidad. Si cualquier contraprestación ya recibida por la venta de los bienes se reconocerá como un pasivo.

#### 2.1.2 Ingresos por prestación de servicios

6. Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios los recursos obtenidos por la entidad en el cumplimiento de un conjunto de tareas acordadas en un contrato. Estos ingresos se caracterizan porque tienen una duración determinada y buscan satisfacer necesidades de los usuarios o cumplir requerimientos contractuales previamente establecidos.

7. Los ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando el resultado de una transacción pueda medirse con fiabilidad, considerando el grado de avance en la prestación del servicio al final del periodo contable.

8. El resultado de una transacción podrá estimarse con fiabilidad cuando se cumplan las siguientes condiciones:

a) el valor de los ingresos puede medirse con fiabilidad;

b) es probable que la entidad reciba los beneficios económicos o el potencial de servicio, asociados con la prestación del servicio;

c) el grado de avance en la prestación del servicio, al final del periodo contable, puede medirse con fiabilidad;

d) los costos en los que se haya incurrido para la prestación del servicio y aquellos necesarios para el cumplimiento del contrato pueden medirse con fiabilidad.

9. Cuando el resultado de una transacción, que implique la prestación de servicios, no pueda estimarse con fiabilidad, los ingresos correspondientes se reconocerán como tales solo en la cuantía de los costos reconocidos que se espera recuperar.

#### 2.1.3 Ingresos por el uso de activos por parte de terceros

10. Se reconocerán como ingresos por el uso de activos por parte de terceros los intereses; los derechos de uso; los arrendamientos; y los dividendos, participaciones o excedentes financieros, entre otros.

11. Los ingresos por el uso de activos por parte de terceros se reconocerán siempre que el valor de los activos pueda medirse con fiabilidad y sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos o el potencial de servicio con la transacción.

12. Los ingresos por intereses corresponden a la remuneración que terceros pagan por el uso de efectivo de la entidad. Su reconocimiento se realizará utilizando la tasa de interés efectiva.

13. Los ingresos por derechos de explotación concedidos son aquellos que percibe la entidad por el terceros para la explotación de activos, tales como patentes, marcas o know-how, derechos de autoinformáticas. Su reconocimiento se realizará cuando se origine el derecho de cobro según lo estipul

14. Los ingresos por arrendamientos son aquellos que percibe la entidad por el derecho otorgado a t activos tangibles e intangibles. Su reconocimiento se realizará de acuerdo con la Norma de arrendam

15. Los ingresos por dividendos, participaciones y excedentes financieros se reconocerán cuando su con la distribución aprobada por el órgano competente de la entidad que realiza la distribución.

## 2.2 Medición

16. Los ingresos se medirán por el valor de mercado de la contraprestación recibida o por recibir, u rebajas o descuentos condicionados y no condicionados.

17. En el caso de las permutas, si no se puede medir con fiabilidad el valor de mercado de los bienes los ingresos se medirán por el valor de mercado de los bienes o servicios entregados, ajustado por cantidad de efectivo o su equivalente que sea transferida en la operación. Si no es posible medir con mercado de los activos recibidos ni de los activos entregados, los ingresos se medirán por el valor e entregados, ajustado por cualquier eventual cantidad de efectivo o su equivalente que se transfiera e

18. La entidad medirá los ingresos por la prestación de servicios de acuerdo con el grado de avance servicio. Para calcular el grado de avance, se tomará como referencia lo siguiente:

a) la proporción de los costos en los que se haya incurrido por el trabajo ejecutado hasta la fecha, en totales estimados (los costos en que se haya incurrido no incluyen los costos relacionados con activ materiales o pagos anticipados);

b) las inspecciones del trabajo ejecutado; o

c) la proporción de los servicios ejecutados hasta la fecha como porcentaje del total de servicios a p

19. Para establecer el grado de avance en la prestación del servicio, se considerará la naturaleza de l metodología que mida con mayor fiabilidad los servicios ejecutados; además, no se tendrán en cuer pagos recibidos del cliente, dado que no necesariamente reflejan la proporción del trabajo ejecutad

20. En los casos en que los servicios se presten a través de un número indeterminado de actos a lo l especificado, la entidad reconocerá los ingresos de forma lineal a lo largo de dicho periodo, a meno que otro método representa mejor el grado de avance. Cuando un acto específico sea mucho más si; la entidad postergará el reconocimiento de los ingresos hasta que se ejecute.

## 2.3 Revelaciones

21. La entidad revelará la siguiente información:

b) las políticas contables adoptadas para el reconocimiento de los ingresos, incluyendo la metodolo determinación del grado de avance de las operaciones incluidas en la prestación de servicios;

c) la cuantía y el origen de cada categoría material de ingresos por venta de bienes; prestación de se explotación; intereses, dividendos, participaciones o excedentes financieros; y arrendamientos, entr

d) el valor de los ingresos producidos por intercambios de bienes o servicios; y

e) la naturaleza y valor de las transacciones en las que se pacta un precio menor al precio de mercado de la población o la persona, natural o jurídica, beneficiaria de la transacción.

### 3. CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN

#### 3.1 Reconocimiento

1. Un contrato de construcción se define como el conjunto de actividades que el contratista está obligado a realizar para la fabricación de un activo o un conjunto de activos que están estrechamente relacionados entre sí o se relacionan en términos de su diseño, tecnología y función o bien, en relación con su último destino o utilización. La construcción puede abarcar los contratos de prestación de servicios que están directamente relacionados con el activo, así como los contratos para la demolición o rehabilitación de activos y la restauración de los mismos, así como seguir a la demolición de estos.

##### 3.1.1 Ingresos derivados de contratos de construcción

2. Se reconocerán como ingresos provenientes de contratos de construcción el valor de la contraprestación, modificaciones, reclamaciones o incentivos asociados al contrato, en la medida en que sea factible determinar dichos valores y sea probable que resulte un ingreso a partir de estos.

3. En atención a lo anterior, la medición de los ingresos procedentes del contrato estará afectada por los riesgos que dependen del desenlace de hechos futuros y, por tanto, se requieren estimaciones que necesitan a medida que los hechos ocurren o las incertidumbres se resuelven. Por consiguiente, la cuantía de los ingresos puede aumentar o disminuir de un periodo a otro.

4. Una modificación es una instrucción del cliente para cambiar el alcance del trabajo que se va a ejecutar de acuerdo con las condiciones del contrato, la cual puede llevar a aumentar o disminuir los ingresos procedentes de este. Se incluirá en los ingresos del contrato cuando sea probable que el cliente apruebe el plan modificado, que los ingresos que surjan producto de la modificación, y que la cuantía, que la modificación suponga, pueda medirse con fiabilidad.

5. Una reclamación es una cantidad que el contratista espera cobrar al cliente, o a un tercero, como no incluidos en el precio del contrato. La reclamación puede surgir debido a demoras causadas por el cliente, cambios de especificaciones o el diseño, o disputas referentes al trabajo pactado en el contrato. La medición de los ingresos que surgen de las reclamaciones está sujeta a un alto nivel de incertidumbre y, frecuentemente, el resultado de las negociaciones entre las partes. Por tanto, las reclamaciones se incluirán en los ingresos del contrato cuando las negociaciones hayan alcanzado un estado de maduración avanzado, de manera tal que sea probable que la reclamación y su valor pueda medirse con fiabilidad.

6. En caso de desavenencias o litigios jurídicos que modifiquen el valor de los ingresos, se reconocerá el valor que determine la instancia de resolución de conflictos competente y se ajustarán los ingresos por el fallo de dicha instancia, de acuerdo con el porcentaje de avance del contrato de construcción o la realización de actividades asociadas con este. La variación se reconocerá como un menor valor de los ingresos si se trata de ingresos no reconocidos en el mismo periodo o, como un mayor valor si surgen ingresos no reconocidos previamente. En el caso de ingresos reconocidos en periodos anteriores que como consecuencia del fallo o del avance de obra, deban disminuir el gasto en el resultado del periodo.

7. Los pagos por incentivos son cantidades adicionales reconocidas al contratista siempre que cumpla con determinados niveles de ejecución en el contrato. Los pagos por incentivos se incluirán en los ingresos del contrato.

contrato cuando este esté suficientemente avanzado, de manera que sea probable que los niveles de se sobrepasen, y cuando el valor derivado del pago por incentivos pueda medirse con fiabilidad.

8. Cuando no pueda determinarse con certeza si resultará un ingreso por modificaciones del contrato por incentivos, se evaluará si hay lugar al registro de un derecho contingente en cuentas de orden de cuantía pueda medirse con fiabilidad; en caso contrario, se realizará la correspondiente revelación e

### 3.1.2. Costos derivados de contratos de construcción

9. Se reconocerán como costos de un contrato de construcción los desembolsos que le sean atribuidos al contrato quede en firme y hasta el final de la ejecución de la obra correspondiente. Los costos de construcción incluyen aquellos relacionados directamente con este, los asociados con la actividad de que puedan imputarse al contrato específico y los que puedan cargarse al cliente según los términos de los costos en los que se incurra al obtener un contrato se reconozcan como gasto en el resultado del periodo en el que se incurrido en ellos, ya no podrán ser acumulados en el costo del contrato si este llega a obtenerse en

10. Para la determinación de los costos, se implementarán sistemas de costos de acuerdo con las necesidades de la entidad.

11. Los costos que se relacionan directamente con los contratos de construcción incluyen, entre otros: materiales; depreciación de las propiedades, planta y equipo usadas en la ejecución del contrato; de elementos que componen las propiedades, planta y equipo, desde y hasta la localización de la obra; asistencia técnica; costos estimados de los trabajos de rectificación y garantía; y reclamaciones de terceros

12. Los anteriores costos podrán disminuirse por cualquier ingreso eventual y sobreviniente que no sea un ingreso producto del contrato. Tal es el caso de los ingresos generados por venta de materiales sobrantes de las propiedades, planta y equipo cuando finaliza el contrato.

13. La entidad revisará todos los desembolsos relativos al contrato de construcción pagados directamente a los contratistas y que son reembolsados por terceros, para determinar si deben o no clasificarse como costos del contrato. Los valores que cumplan con la definición y criterios de reconocimiento de costos del contrato se contabilizarán del mismo modo en que se reconocen los demás costos del contrato. Los valores desembolsados por los contratistas con la definición de ingreso se contabilizarán por el contratista.

14. Los desembolsos que no puedan asociarse con los contratos específicos o que no puedan atribuirse a la contratación en general o a las actividades de construcción, se reconocerán como gastos en el resultado del periodo.

### 3.2 Medición de ingresos y costos derivados de contratos de construcción

15. Cuando el resultado de un contrato de construcción pueda ser estimado con fiabilidad, los ingresos y costos con este se reconocerán como ingresos o costos en el resultado del periodo con referencia al estado de avance de la actividad contractual en la fecha de presentación.

16. Para la medición y asociación de ingresos y costos, se tendrá en cuenta el grado de avance de la obra, el cual se determinará a partir de la utilización del método del grado de avance. Para calcular el costo se tomará como referencia lo siguiente:

a) la proporción de los costos en los que se incurra por el trabajo ejecutado hasta la fecha, en relación con los costos estimados (los costos en los que se incurra no incluyen los costos relacionados con actividades futuras o pagos anticipados);

b) las inspecciones del trabajo ejecutado; o

c) la proporción física del contrato de construcción ejecutada hasta la fecha.

17. Para establecer el grado de avance del contrato de construcción, se considerará la naturaleza de metodología que mida con mayor fiabilidad la proporción ejecutada, y no se tendrán en cuenta los anticipos o pagos recibidos del cliente, dado que no necesariamente reflejan la proporción del trabajo ejecutado.

18. En el caso de contratos a precio fijo (que son aquellos en los cuales el contratista acuerda un precio fijo por unidad de producto), el desenlace del contrato de construcción podrá estimarse con suficiente fiabilidad si se den las siguientes condiciones: a) los ingresos totales del contrato pueden medirse con fiabilidad; b) la entidad obtenga los beneficios económicos derivados del contrato; c) tanto los costos que faltan para completar el contrato, como el grado de avance al final del periodo contable pueden medirse con fiabilidad; y d) los costos reales del contrato pueden identificarse claramente y medirse con fiabilidad, de manera que los costos reales puedan compararse con las estimaciones previas de estos.

19. En el caso de un contrato de margen sobre el costo (que es aquel en el cual se reembolsan al contratista los costos sostenidos por él o definidos previamente en el contrato más un porcentaje de esos costos o una cantidad fija del contrato de construcción puede estimarse con fiabilidad cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones: a) es probable que la entidad obtenga los beneficios económicos derivados del contrato; b) los costos atribuibles al contrato, sean o no específicamente reembolsables, pueden identificarse claramente y medirse con fiabilidad; y c) los costos reales del contrato pueden compararse con las estimaciones previas de estos.

20. En cualquier caso, los ingresos reconocidos estarán razonablemente asociados con los respectivos periodos, con independencia de la modalidad de contratación y de los anticipos o pagos recibidos. Cuando los anticipos o pagos recibidos supere el valor de los ingresos causados, la diferencia se reconocerá como ingreso anticipadamente, el cual se disminuirá en la medida en que se reconozcan los ingresos segun el progreso de los trabajos.

21. Cuando el desenlace de un contrato de construcción no pueda ser estimado con fiabilidad: a) los ingresos reconocidos serán el monto de los anticipos o pagos recibidos, y b) los costos reconocidos serán los costos incurridos por causa del contrato, y c) los costos reconocidos serán los costos incurridos por causa del contrato, y d) los costos reconocidos serán los costos incurridos por causa del contrato.

22. Así mismo, cuando sea probable que los costos totales del contrato excedan los ingresos derivados del contrato, se reconocerán inmediatamente como una provisión por concepto de un contrato de construcción, si desde el inicio del contrato la entidad no pretendía recuperar el total de los costos, la pérdida esperada se reconocerá a través del método del grado de avance.

23. Un cambio en las estimaciones de los ingresos o costos del contrato, o en el efecto de un cambio en las estimaciones contables del mismo, se tratará como un cambio en las estimaciones contables de acuerdo con lo establecido en las normas de contabilidad, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

### 3.3 Revelaciones

24. La entidad revelará la siguiente información:

a) la cuantía y los métodos utilizados para determinar los ingresos y costos reconocidos en el periodo de los contratos de construcción, y

b) los métodos utilizados para determinar el grado de avance del contrato en curso.

25. Además, para cada uno de los contratos, la entidad revelará:

a) el monto de los ingresos reconocidos en el resultado del periodo, así como los acumulados;

b) la cantidad acumulada de costos en los que se haya incurrido y de utilidades o pérdidas reconocidas.

c) la cuantía de los anticipos recibidos y de los valores facturados al cliente.

## CAPÍTULO V.

### OTRAS NORMAS.

#### 1. ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA ENTIDAD CONCEDENTE

1. Un acuerdo de concesión es un acuerdo vinculante entre una entidad concedente y un concesionario que utiliza o explota un activo en concesión o un derecho para proporcionar un servicio en nombre de la entidad concedente para desarrollar una actividad reservada a la entidad concedente, a cambio de una contraprestación por los servicios prestados o por la actividad desarrollada, durante el plazo del acuerdo de concesión que pueda generar una contraprestación a favor de la entidad concedente. También se consideran acuerdos vinculantes mediante los cuales el concesionario utiliza o explota un activo en concesión o un derecho en el sector privado.

2. La entidad concedente es aquella que tiene el control de los activos en concesión, de los cuales es responsable de proporcionar el servicio o generar beneficios económicos futuros, y que asume los riesgos y pasivos asociados a dichos activos antes de la concesión, con independencia de que la entidad concedente tenga la titularidad legal de los activos en el acuerdo de concesión. Por su parte, los activos en concesión son aquellos utilizados en la prestación del servicio en el sector privado, los cuales pueden ser proporcionados por el concesionario o por la entidad concedente. El concesionario puede construir, desarrollar o adquirir dichos activos. En el segundo caso, los activos pueden estar relacionados con activos existentes de la entidad concedente o con la mejora o rehabilitación de dichos activos.

##### 1.1 Reconocimiento y medición de activos en concesión

3. La entidad concedente reconocerá los activos proporcionados por el concesionario y la mejora o rehabilitación de los activos existentes de la entidad concedente que, de forma individual o agrupada, se consideren materialmente distintos a los de esta u otra del mismo sector: a) controle o regule los servicios que debe proporcionar el concesionario y el precio de los mismos; y b) controle (a través de la propiedad, del derecho de uso o de cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo de concesión) que la entidad concedente sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos, las mejoras y rehabilitaciones y la materialidad, deban ser objeto de aplicación de esta Norma.

4. Para el reconocimiento de los activos en concesión proporcionados por el concesionario, cuya vida útil sea inferior al plazo del acuerdo de concesión, no será obligatorio el cumplimiento del literal b), señalado en el párrafo anterior.

5. La entidad concedente medirá los activos construidos, desarrollados o adquiridos por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la entidad concedente al costo, esto es, por los valores directos de construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación del activo para que pueda operar de la manera prevista, incluyendo el margen del concesionario por tales conceptos, de conformidad con los términos del acuerdo de concesión. La entidad concedente reclasificará los activos entregados al concesionario como activos en concesión, por el valor de adquisición.

6. Si la entidad concedente no cuenta con información de valores específicos para separar los activos en concesión del concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de esta, de los gastos que la entidad concedente incurra en la operación y mantenimiento de los activos en concesión, empleará técnicas de estimación para estimar el costo de los activos y gastos.

7. Con posterioridad al reconocimiento, los activos en concesión se medirán de acuerdo con lo definido en el párrafo anterior: Propiedades, planta y equipo, Bienes de uso público o Activos intangibles, según corresponda.

## 1.2 Reconocimiento y medición de pasivos asociados al acuerdo de concesión

8. Cuando la entidad concedente reconozca un activo en concesión, también reconocerá un pasivo proporcionado por el concesionario o de la mejora o rehabilitación del activo existente de la entidad o cualquier otra contraprestación (por ejemplo, efectivo) de la concedente al concesionario, o de este

9. Como contraprestación, de conformidad con los términos del acuerdo, la entidad concedente puede proporcionar al concesionario por el activo que proporcione o por la mejora o rehabilitación del activo existente de través de diferentes modalidades: a) realizando pagos directos al concesionario (pasivo financiero) o cediendo al concesionario el derecho a obtener ingresos producto de la explotación del activo en concesión o de otros ingresos (cesión de derechos de explotación al concesionario).

10. Si la entidad concedente realiza pagos directos al concesionario por la construcción, desarrollo, rehabilitación de un activo en concesión y, a su vez, le cede derechos para explotar dicho activo u otros ingresos, reconocerá separadamente la parte que corresponde al pasivo financiero y la parte que corresponde al diferido. El valor inicial del pasivo total será el mismo valor del activo proporcionado por el concesionario o de la mejora o rehabilitación del activo existente de la entidad concedente reconocido como activo, ajustado por cualquier contraprestación (por ejemplo, efectivo) de la concedente al concesionario, o de este a la concedente.

11. Cuando la entidad concedente realice pagos por adelantado al concesionario, esta los reconocerá como diferido. En consecuencia, la entidad concedente no reconocerá pasivos asociados con los activos en concesión si el pago anticipado haya sido utilizado en la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación del activo.

### 1.2.1 Tratamiento contable del pasivo financiero

12. Cuando la entidad concedente tenga una obligación incondicional de pagar al concesionario (como un activo financiero) por la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación de un activo en concesión, la entidad concedente reconocerá un pasivo financiero. La entidad concedente tiene la obligación incondicional de pagar al concesionario cuando se ha comprometido a desembolsar valores específicos o cuantificables durante la concesión.

13. El pasivo financiero se clasificará como un préstamo por pagar y, posteriormente, se reconocerá como un activo asociado a dicho pasivo, a través de la tasa de interés implícita del acuerdo de concesión. La tasa de interés implícita es la tasa de descuento que produce la igualdad entre el valor presente total de los pagos a cargo de la concesión y el valor amortizado del pasivo en la fecha de medición.

14. Los pagos realizados por parte de la concedente se tratarán como un menor valor de dicho préstamo.

### 1.2.2 Tratamiento contable de cesión de derechos de explotación al concesionario

15. Cuando la entidad concedente no tenga una obligación incondicional de pagar (con efectivo o con un activo) al concesionario por la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación de un activo en concesión, y le ceda el derecho a obtener ingresos por la explotación de dicho activo o de otro activo generados por el activo en concesión, la entidad concedente reconocerá un pasivo diferido por los ingresos que surgen del intercambio de activos entre la entidad concedente y el concesionario.

16. Posteriormente, la entidad concedente amortizará el pasivo diferido y reconocerá un ingreso, por el valor del activo en concesión, a lo largo del plazo del acuerdo de concesión. Cuando el plazo corresponda a un periodo fijo de explotación, el pasivo diferido se realizará, de manera lineal, durante el plazo convenido. Por su parte, cuando el plazo corresponda a un periodo variable de explotación, dado que la finalización del acuerdo de concesión depende de un nivel de ingresos o kilómetros recorridos, el pasivo diferido se amortizará en función de dicha variable.

### 1.2.3 Tratamiento contable de acuerdos de concesión mixtos

17. Cuando la entidad concedente realice pagos directos al concesionario por la construcción, desarrollo o rehabilitación de un activo en concesión y, a su vez, ceda derechos al concesionario para explotar un generador de ingresos, la entidad concedente reconocerá por separado la parte que corresponde a un activo que corresponde a un pasivo diferido.

18. El pasivo financiero se clasificará como un préstamo por pagar y se medirá a partir de la tasa de interés de acuerdo de concesión y, en ausencia de esta, a partir de la tasa de interés incremental, que es aquella que la entidad concedente si pidiera prestados los fondos necesarios para construir, desarrollar, adquirir, mantener un activo en concesión en un plazo y con garantías similares a las estipuladas en el acuerdo de concesión diferido se medirá por la diferencia entre el valor que debe reconocerse como pasivo conforme a lo establecido en el artículo 8 de esta Norma y el valor reconocido como pasivo financiero.

19. Posteriormente, se reconocerá el costo asociado al pasivo financiero, a través de la tasa de interés de acuerdo de concesión y, en ausencia de esta, a partir de la tasa de interés incremental. Los pagos realizados por el concesionario se tratarán como un menor valor de dicho pasivo.

20. Adicionalmente, la entidad concedente amortizará el pasivo diferido y reconocerá un ingreso, por el monto de la cuenta del plazo del acuerdo de concesión. Cuando corresponda a un período fijo, se realizará de manera proporcional al plazo convenido y, cuando corresponda a un período variable, se realizará en función de la variable de finalización del acuerdo de concesión (por ejemplo, nivel de ingresos o kilómetros recorridos).

### 1.3 Reconocimiento de ingresos y de gastos generados por la operación y mantenimiento del activo

21. Los ingresos por la explotación de los activos en concesión, así como los gastos relacionados con el desarrollo y mantenimiento de dichos activos serán reconocidos por la entidad concedente en la proporción que asuma de la obligación, respectivamente, afectando las cuentas por cobrar y las cuentas por pagar, según corresponda.

### 1.4 Reconocimiento de ingresos y de gastos generados en el desarrollo de una actividad reservada :

22. Los ingresos y gastos asociados con el desarrollo de una actividad reservada a la entidad concedente serán reconocidos en el período en que estos se generen, afectando, respectivamente, las cuentas por cobrar y las cuentas por pagar, según corresponda.

### 1.5 Reconocimiento o revelación de otros pasivos, compromisos, pasivos contingentes y activos contingentes

23. La entidad concedente reconocerá o revelará otros pasivos, compromisos, pasivos contingentes y activos contingentes que surjan de un acuerdo de concesión, de conformidad con las normas de Cuentas por pagar, Cuentas por cobrar, Pasivos contingentes, Activos contingentes o Cuentas por cobrar, según corresponda.

24. Los acuerdos de concesión pueden incluir varias formas de garantías. Cuando se otorguen garantías por otras vías, a través de la titularización o la indemnización relativa a la deuda en que incurre el concesionario (por ejemplo, construcción, desarrollo, adquisición o mejora de un activo en concesión) o cuando se otorguen garantías por otras vías (por ejemplo, garantías de los flujos de ingresos mínimos, los cuales incluyen la compensación por ingresos que obtenga el concesionario por la explotación del activo sean menores a valores específicos determinados en el acuerdo), estas se reconocerán de conformidad con las normas de Provisiones o Cuentas por pagar, según corresponda.

### 1.6 Revelaciones

25. La entidad concedente revelará la siguiente información:

- a) una descripción del acuerdo de concesión;
- b) los términos significativos del acuerdo que puedan afectar su valor, el calendario y la certeza de los futuros;
- c) la naturaleza y alcance del derecho a utilizar activos especificados, de los aspectos pactados en el acuerdo que el concesionario proporcione en relación con el acuerdo de concesión y de los activos reconocidos en la concesión;
- d) los derechos a recibir activos especificados al final del acuerdo de concesión;
- e) las alternativas de renovación y cese del acuerdo; y
- f) cambios en el acuerdo de concesión que se realicen durante el periodo.

## 2. EFECTOS DE LAS VARIACIONES EN LAS TASAS DE CAMBIO DE LA MONEDA EXTRANJERA

1. Cuando la entidad realice transacciones en moneda extranjera o conversión de sus estados financieros a una presentación distinta a la moneda funcional, aplicará los criterios de esta Norma. La moneda funcional es el peso colombiano.

### 2.1 Transacciones en moneda extranjera

2. Una transacción en moneda extranjera es toda transacción cuyo valor se denomina o exige su liquidación en una moneda diferente al peso colombiano. Entre estas transacciones se incluyen aquellas en las que la entidad presta o toma préstamos o servicios cuyo precio se denomina en una moneda extranjera y aquellas en las que presta o toma préstamos o servicios que se liquidan en una moneda extranjera.

#### 2.1.1 Reconocimiento inicial

3. Toda transacción en moneda extranjera se reconocerá utilizando el peso colombiano. Para tal efecto, el valor de la transacción contado en la fecha de la transacción se aplicará al valor en moneda extranjera. La tasa de cambio de la moneda extranjera al valor actual de la moneda funcional en la fecha de la transacción. La fecha de una transacción es la fecha en la que la transacción cumple las condiciones para su reconocimiento como un elemento de los estados financieros.

#### 2.1.2. Reconocimiento de las diferencias en cambio

4. Al final de cada periodo contable, las partidas monetarias en moneda extranjera se reexpresarán al valor en moneda funcional al cambio en la fecha del cierre del periodo. Las partidas monetarias son aquellas que se mantienen en forma de activos y pasivos que se van a recaudar o pagar mediante una cantidad fija o determinable de efectivo, como las inversiones de administración de liquidez, las cuentas por cobrar, los préstamos por pagar y los beneficios que se paguen en efectivo.

5. Las partidas no monetarias en moneda extranjera que se midan en términos del costo se reexpresarán al valor en moneda funcional al cambio en la fecha de la transacción y las que se midan al valor de mercado, al costo de reposición o al valor de realización se convertirán utilizando las tasas de cambio en la fecha en que se mida ese valor. Las partidas no monetarias, distintas de las partidas monetarias, por ejemplo, los inventarios, las propiedades de inversión y los activos intangibles.

6. Las diferencias en cambio que surjan al liquidar las partidas monetarias o al reexpresar las partidas no monetarias al cambio diferentes de las utilizadas para su reconocimiento inicial se reconocerán como ingreso o gasto en el periodo. Las diferencias en cambio que surjan al reexpresar partidas no monetarias medidas al valor de reposición, se reconocerán como ingreso o gasto en el resultado del periodo como parte de la variación del patrimonio neto.

tenido la partida durante el periodo contable.

## 2.2 Conversión de estados financieros

7. Cuando la entidad requiera presentar sus estados financieros en una moneda distinta al peso colombiano y situación financiera a la moneda de presentación respectiva.

8. El resultado y la situación financiera de la entidad se convertirán a la moneda de presentación ter siguiente:

a) los activos y pasivos del estado de situación financiera presentado, incluyendo las cifras comparadas a la tasa de cambio en la fecha de cierre del estado de situación financiera;

b) el patrimonio del estado de situación financiera presentado, incluyendo las cifras comparativas, si el cambio de la fecha en que la partida patrimonial fue originada o aportada o a la tasa promedio del periodo de la entidad, siempre que durante este no se haya presentado una variación significativa de la tasa;

c) los ingresos, gastos y costos que presente el resultado del periodo, incluyendo las cifras comparadas a las tasas de cambio de la fecha de las transacciones o a la tasa promedio del periodo que defina la entidad, siempre que durante este no se haya presentado una variación significativa de la tasa; y

d) las diferencias en cambio resultantes se presentarán en el patrimonio.

## 2.3 Revelaciones

9. La entidad revelará la siguiente información:

a) el valor de las diferencias en cambio reconocidas en el resultado del periodo, con excepción de las diferencias en cambio reconocidas en los instrumentos financieros medidos al valor de mercado con cambios en resultados, de acuerdo con la política de administración de liquidez; y

b) las diferencias en cambio netas reconocidas en el patrimonio, así como una conciliación entre los cambios en las diferencias al principio y al final del periodo contable.

## 3. RECURSOS DEL RÉGIMEN DE PRIMA MEDIA CON PRESTACIÓN DEFINIDA ADMINISTRADAS Y COLPENSIONES

1. Esta Norma será aplicada por Colpensiones en la contabilidad de los fondos en los que administra el Régimen de Prima Media con Prestación Definida. Para tal efecto, Colpensiones separará su contabilidad de los fondos que atienden los riesgos de vejez, invalidez y muerte.

### 3.1 Reconocimiento y medición de recursos administrados

2. Los derechos sobre los recursos que tienen por finalidad atender el pago de obligaciones pensionales, afectando el patrimonio de cada uno de los fondos. Estos recursos provienen de cotizaciones de empleados, aportes estatales, cuotas partes de bonos pensionales, cuotas partes de pensiones, devoluciones de contribuciones al Fondo de Solidaridad Pensional, entre otros.

3. Los derechos sobre los recursos se medirán por el valor determinado en las liquidaciones privadas y oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden derechos a favor de cada uno de los fondos. Las liquidaciones oficiales y demás actos administrativos queden en firme.

### 3.2 Reconocimiento y medición de obligaciones pensionales exigibles

4. La nómina de pensiones y las demás obligaciones pensionales exigibles se reconocerán como pasivos, afectando el patrimonio, y se medirán por el valor necesario para liquidar la obligación.

### 3.3 Reconocimiento y medición de provisiones relacionadas con obligaciones pensionales

5. Las provisiones relacionadas con procesos judiciales por reconocimientos de obligaciones pensionales cuyo valor que impliquen reconocimiento retroactivo se reconocerán como pasivo de cada uno de los fondos del patrimonio, y se medirán de acuerdo con la Norma de provisiones.

### 3.4 Reconocimiento de ingresos y gastos

6. Cada uno de los fondos afectará sus cuentas de resultados con las partidas que se deriven de la afectación de recursos, tales como: rendimientos, comisiones, deterioros, devolución de rendimientos, ganancias de inversiones, y ganancias o pérdidas por baja en cuentas de activos o pasivos.

7. Los bienes recibidos en dación de pago se reconocerán como un inventario y se medirán por su valor en ausencia de este, por el valor pactado. La diferencia entre el valor del bien recibido en dación de pago y el valor por cotizaciones reconocida por el fondo afectará el ingreso o gasto del resultado del periodo.

### 3.5 Revelaciones

8. Cada fondo revelará la siguiente información:

a) el valor del pasivo contingente por el cálculo actuarial de pensiones, el cual corresponde al valor presente de los beneficios futuros que cada uno de los fondos deberá realizar a sus afiliados que tengan o vayan a adquirir el derecho a las pensiones con las disposiciones legales vigentes, por concepto de pensiones actuales y futuras, y cuotas partes de bonos pensionales, las cuales se atenderán los parámetros y bases técnicas establecidas por las disposiciones legales vigentes, siempre y cuando la independencia de que el cálculo actuarial deba ser aprobado por la Superintendencia Financiera de Colombia;

b) la fecha de la última evaluación actuarial y la tasa de descuento utilizada;

c) el valor del pasivo contingente por los bonos pensionales o cuotas partes de bonos pensionales en existencia;

d) el valor de los pasivos contingentes, según lo establecido en la Norma de pasivos contingentes, por ajustes en contra o a favor sobre reconocimientos de obligaciones pensionales o el ajuste de su valor;

e) el valor de la liquidación provisional de bonos pensionales o cuotas partes de bonos pensionales;

f) el valor de las obligaciones exigibles pagadas durante el periodo contable;

g) una desagregación de las fuentes de financiación que afectaron el patrimonio y su valor; y

h) una desagregación de los ingresos y gastos y su valor.

## 4. IMPUESTO A LAS GANANCIAS

1. El impuesto a las ganancias comprende todos los impuestos, ya sean nacionales o extranjeros, que se aplican a la entidad. Para la aplicación de esta Norma se considerarán las formas de recaudo anticipado que constituyen el impuesto, tales como anticipos o retenciones.

2. El gasto o ingreso por el impuesto a las ganancias incluye tanto el impuesto corriente como el impuesto diferido.

3. El impuesto corriente es la cantidad a pagar o recuperar por el impuesto a las ganancias relativo al periodo, ya sea real o presuntiva. La ganancia fiscal del periodo es aquella que se calcula de acuerdo con la Norma de ganancias.

establecidas por la autoridad fiscal y sobre la que se calculan los impuestos a pagar. Por su parte, el cantidad de impuesto sobre las ganancias que se espera pagar o recuperar en periodos futuros.

#### 4.1. Impuestos corrientes

##### 4.1.1 Reconocimiento

4. Las obligaciones por impuestos corrientes, procedentes del periodo presente y los anteriores, se reconocen como un pasivo. Por su parte, los pagos que realice la entidad que estén relacionados con los mecanismos de impuesto a las ganancias, se reconocerán como un activo.

5. Los impuestos corrientes generados como producto de una transacción, hecho o suceso, en el periodo presente y los posteriores, se reconocerán como gasto y se incluirán en el resultado del periodo, excepto cuando el gasto sea por transacciones o sucesos reconocidos en el patrimonio, caso en el cual se reconocerán en el patrimonio.

##### 4.1.2. Medición

6. Los pasivos por impuestos corrientes, procedentes del periodo presente o de periodos anteriores, con los mecanismos de recaudo anticipado del impuesto a las ganancias se medirán por los valores recuperados de la autoridad fiscal, utilizando la normativa y tasas impositivas vigentes al final del periodo en el cual se presenta la información financiera.

#### 4.2 Impuestos diferidos

##### 4.2.1 Reconocimiento

7. El reconocimiento de activos o pasivos por impuestos diferidos se determinará a partir de las diferencias temporarias imponibles, es decir, en las diferencias que existen entre el valor en libros de un activo o pasivo en el estado de situación financiera y su valor base fiscal. Esta última corresponderá al valor que sea atribuido al activo o pasivo para fines fiscales.

8. La entidad reconocerá un pasivo por impuestos diferidos cuando exista una diferencia temporaria imponible. Las diferencias temporarias imponibles son aquellas que se espera generen, en periodos futuros, un aumento del valor en libros del activo cuando el valor en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado. No obstante, un pasivo por impuestos diferidos no se reconocerá cuando la diferencia haya surgido por el reconocimiento inicial de un activo por impuestos diferidos en una transacción que en el momento de realizarse, no haya afectado el resultado del periodo ni la ganancia.

9. En el caso de las diferencias temporarias imponibles procedentes de inversiones en entidades controladas o de participaciones en acuerdos conjuntos, no se reconocerán como un pasivo por impuestos diferidos si a) el controlador, el inversionista o el participante en un acuerdo conjunto sea capaz de controlar el resultado de la diferencia temporaria; y b) sea probable que la diferencia temporaria no se revierta en un futuro periodo.

10. La entidad reconocerá un activo por impuestos diferidos cuando exista una diferencia temporaria imponible en que resulte probable que la entidad, en los mismos periodos en que se reviertan dichas diferencias temporarias imponibles, genere ganancias fiscales futuras contra las cuales se puedan cargar esas diferencias temporarias deducibles. Las diferencias temporarias deducibles son aquellas que se espera reduzcan la ganancia fiscal, correspondiente a periodos futuros, cuando el activo sea recuperado o el pasivo sea liquidado.

11. Adicionalmente, se reconocerá un activo por impuestos diferidos cuando existan beneficios tributarios o créditos fiscales no utilizados hasta el momento, los cuales sean susceptibles de compensarse con ganancias fiscales futuras. En consecuencia, se reconocerá un activo por impuestos diferidos solo en la medida en que sea probable que se generen ganancias fiscales futuras contra las cuales se puedan cargar esos beneficios, pérdidas o créditos fiscales. Este reconocimiento estará sujeto a su derecho de compensación, de conformidad con la regulación tributaria aplicable.

12. No obstante, un activo por impuestos diferidos no se reconocerá cuando la diferencia haya surgido inicial de un activo o pasivo en una transacción que, en el momento de realizarse, no haya afectado ni la ganancia o pérdida fiscal.

13. Será probable que se dispongan de ganancias fiscales futuras contra las cuales se puedan cargar créditos fiscales no utilizados o las diferencias temporarias deducibles, siempre que existan diferencias imponibles suficientes, cuya reversión se espere en el mismo periodo de compensación de los beneficios fiscales no utilizados o de reversión de las diferencias temporarias deducibles. Para tal efecto, se tendrán únicamente las diferencias temporarias imponibles, las diferencias temporarias deducibles y los beneficios fiscales no utilizados, que se relacionen con la misma autoridad fiscal.

14. Cuando el valor de las diferencias temporarias imponibles sea insuficiente, la entidad reconocerá los impuestos diferidos siempre que se cumpla cualquiera de estos dos supuestos: a) la entidad tiene la posibilidad de oportunidades de planificación fiscal para crear ganancias fiscales en los periodos oportunos; y b) la entidad tenga suficientes ganancias fiscales en los mismos periodos en los que se reviertan las diferencias temporarias imponibles y se compensen los beneficios, pérdidas y créditos fiscales no utilizados. Para tal efecto, se tendrán en cuenta únicamente las ganancias fiscales futuras excluyendo las deducciones fiscales procedentes de dichas reversiones o compensaciones. Los valores imponibles que procedan de diferencias temporarias deducibles que se espera surjan en periodos futuros.

15. En la estimación de la ganancia fiscal futura probable se podrá incluir la recuperación de un activo su valor en libros siempre que exista evidencia suficiente de que es probable que la entidad logre esa recuperación.

16. Los impuestos diferidos generados como producto de una transacción, hecho o suceso en el periodo o periodos posteriores se reconocerán como ingreso o gasto y se incluirán en el resultado del periodo, excepto el surgido de transacciones o sucesos reconocidos en el patrimonio, caso en el cual se reconocerán en el periodo de la transacción o suceso.

17. Para el caso de los activos y pasivos no monetarios, cuando las pérdidas o ganancias fiscales de una moneda distinta al peso colombiano, el impuesto diferido resultante de las variaciones en la tasa de cambio se reconocerá en el resultado del periodo.

#### 4.2.2 Determinación de la base fiscal

18. La base fiscal de un activo es el valor que será deducible de los beneficios económicos que, para la entidad en el futuro cuando recupere el valor en libros de dicho activo. Si tales beneficios económicos se materializan, la base fiscal del activo será igual a su valor en libros.

19. La base fiscal de un pasivo es igual a su valor en libros menos cualquier valor que sea deducible de tal partida en periodos futuros. En el caso de los ingresos que se reciben de forma anticipada, la base fiscal correspondiente es su valor en libros menos cualquier ingreso que no resulte imponible en periodos futuros.

20. Para las partidas que tienen base fiscal, pero no están reconocidas como activos o pasivos en el balance financiero, la diferencia temporaria corresponderá al valor que la autoridad fiscal permita deducir o amortizar en periodos futuros.

#### 4.2.3. Medición inicial

21. Los activos y pasivos por impuestos diferidos se medirán por las cantidades que se espera recuperar cuando el activo se realice o el pasivo se cancele, utilizando las tasas y leyes fiscales que se hayan en vigor en el periodo contable. Para el efecto, se emplearán las tasas que sean de aplicación en el ejercicio gravado cuando el activo se realice o el pasivo se cancele.

22. La medición de los activos y pasivos por impuestos diferidos reflejará el origen y las consecuencias de la transacción o suceso que dio origen a los impuestos diferidos.

derivarían de la forma como la entidad espere, al final del periodo contable, recuperar o liquidar el activo y pasivos. Esto es, mediante su uso o su disposición. Los activos y pasivos por impuestos de su valor presente.

#### 4.2.4. Medición posterior

23. El valor en libros de un activo por impuestos diferidos se someterá a revisión al final de cada periodo. La entidad reducirá el valor del saldo del activo por impuestos diferidos, en la medida que estime probable suficiente ganancia fiscal en el futuro como para cargar contra la misma la totalidad o una parte de los impuestos diferidos. Esta reducción será objeto de reversión cuando la entidad recupere la expectativa de ganancia fiscal futura para utilizar los saldos dados de baja.

24. Los cambios de valor de los impuestos diferidos, con independencia de que estos se generen por diferencias temporarias o por la disponibilidad de ganancias futuras contra las cuales cargar los activos diferidos, se reconocerán de acuerdo con las siguientes reglas:

a) Los cambios de valor de los impuestos diferidos que en el momento de su reconocimiento inicial resultan del periodo, se reconocerán como ingreso o gasto y se incluirán en el resultado del periodo.

b) Los cambios de valor de los impuestos diferidos que en el momento de su reconocimiento inicial afectan al patrimonio, se reconocerán en el patrimonio.

#### 4.3 Presentación

25. Se podrán compensar los activos por impuestos corrientes con los pasivos por impuestos corrientes si: a) se tenga el derecho legal de compensar los valores reconocidos y b) se tenga la intención de liquidar el activo y liquidar el pasivo en forma simultánea.

26. La entidad compensará los activos por impuestos diferidos con pasivos por impuestos diferidos si se tiene el derecho legal de compensar los valores de activos por impuestos corrientes con pasivos por impuestos corrientes. Los activos y pasivos por impuestos diferidos se deriven del impuesto a las ganancias, siempre que este impuesto se pague sobre los mismos activos y pasivos, o sobre diferentes entidades o sujetos fiscales, o sobre diferentes actividades, los cuales se pretenda, ya sea liquidar los activos y pasivos fiscales corrientes por su valor neto, o reducir los pasivos simultáneamente, en cada uno de los periodos futuros en los que se espere liquidar o reconocer ganancias significativas de activos o pasivos por los impuestos diferidos.

#### 4.4 Revelaciones

27. La entidad revelará los principales componentes del gasto o ingreso por impuestos desagregando la siguiente información:

a) el valor del gasto por impuestos corrientes;

b) cualquier ajuste reconocido en el periodo por impuestos corrientes de periodos anteriores;

c) el valor del gasto o ingreso por impuestos diferidos relacionado con el origen y la reversión de los impuestos diferidos;

d) el valor del gasto o ingreso por impuestos diferidos relacionado con los cambios en las tasas fiscales o nuevos impuestos;

e) el efecto sobre el gasto por impuestos diferidos originado por variaciones derivadas de una revisión de los impuestos diferidos.

- f) los ajustes al gasto por impuestos diferidos derivados de un cambio en la situación fiscal de la entidad;
- g) cualquier ajuste realizado, durante el periodo contable, a los activos por impuestos diferidos; y
- h) el valor del gasto por impuestos relacionado con la aplicación retroactiva por efecto de un cambio en la situación fiscal y con la reexpresión retroactiva por efecto de una corrección de errores de periodos anteriores.

28. La entidad también revelará la información cualitativa y cuantitativa relacionada con lo siguiente:

- a) el valor de los impuestos corrientes y diferidos reconocidos en el patrimonio;
- b) una justificación de las diferencias materiales entre los valores presentados en el estado de resultados y los valores presentados a las autoridades fiscales;
- c) una explicación de los cambios en la tasa o tasas fiscales aplicables, en forma comparada con las tasas aplicables en el periodo anterior;
- d) una conciliación numérica entre el gasto o ingreso del impuesto y el resultado de multiplicar el resultado de la operación por la tasa o tasas impositivas aplicables, especificando también la manera de computar las tasas aplicables;
- e) el valor de los activos y pasivos por impuestos diferidos, los ajustes realizados en el periodo contable y las variaciones presentadas en el periodo, para cada tipo de diferencia temporaria y para cada clase de impuesto no utilizados;
- f) el valor de los beneficios de carácter fiscal procedentes de pérdidas fiscales, créditos fiscales o diferidos reconocidos en periodos anteriores, que se han utilizado para reducir el gasto por impuestos del periodo por impuestos diferidos; y
- g) la fecha de vencimiento de las diferencias temporarias, así como de las pérdidas y créditos fiscales.

## 5. COMBINACIÓN Y TRASLADO DE OPERACIONES

1. La combinación de operaciones es la unión de dos o más operaciones independientes en una entidad que se constituya para este fin, denominada entidad resultante. La combinación de operaciones puede ser por parte de una entidad, denominada entidad de origen, mediante la separación de una o más operaciones.

2. Una operación independiente es el conjunto mínimo e integrado de actividades y activos o pasivos susceptibles de ser dirigidos y gestionados para proveer un bien o servicio, con el cual se cumple un propósito estatal. No obstante, para la aplicación de esta Norma una operación no necesita incluir todos los activos o pasivos de la entidad de origen utilizada en dicha operación, siempre que la entidad resultante pueda cumplir la función estatal con los activos o pasivos trasladados.

3. La combinación y el traslado de operaciones pueden surgir de formas jurídicas, tales como:

- a) la fusión por creación, en la cual la nueva entidad es la entidad resultante y las entidades fusionadas son las entidades de origen;
- b) la fusión por absorción, en la cual la entidad absorbente es la entidad resultante y la entidad o entidades de origen;
- c) la escisión de una entidad, en la cual la entidad escindida es la entidad de origen y la entidad o entidades resultantes son las entidades de origen; o
- d) la reasignación de funciones, en la cual la entidad que traslada las funciones con sus activos o pasivos es la entidad de origen.

entidad de origen y la entidad o entidades que las recibe son las entidades resultantes.

4. En todo caso, para efectos de la aplicación de esta Norma, las entidades involucradas en la fusión de funciones identificarán si actúan como entidad resultante o como entidad de origen.

5. Esta norma no aplicará en los siguientes casos: 1) cuando los activos o pasivos trasladados no se según lo definido en el párrafo 2 de esta Norma (tal es el caso de los bienes de uso público, los bienes y los pasivos pensionales que por disposiciones legales deben trasladarse a otra entidad, pero no por sí solos); 2) cuando los activos y pasivos que hagan parte de una operación se trasladen en una combinación o traslado; o 3) cuando se trasladen funciones sin activos o pasivos asociados. Para los numerales 1) y 2), el traslado de los activos y pasivos corresponderá a una transferencia conforme para Entidades de Gobierno.

6. Si, producto de la fusión, escisión o reasignación de funciones, la entidad de origen desaparece, y el presupuesto continúa a su cargo después de la fecha de traslado, la entidad resultante incorporará e financiará los hechos económicos originados por dicha ejecución.

#### 5.1 Combinación de operaciones

7. La entidad resultante aplicará este numeral para la contabilización de las operaciones que combinan.

8. Cuando en la fusión, escisión o reasignación de funciones estén involucradas varias operaciones combinadas en la entidad resultante, esta aplicará el presente numeral para cada operación combinada. La entidad resultante podrá agrupar varias operaciones combinadas siempre que la fecha de combinación sea la misma.

##### 5.1.1 Contabilización de la combinación de operaciones

9. Para la contabilización de la combinación de operaciones la entidad resultante aplicará el método modificado, el cual requiere: a) determinar la fecha de la combinación; y b) reconocer y medir, a la fecha de combinación, los activos identificables recibidos y los pasivos asumidos, así como los componentes del patrimonio neto.

###### 5.1.1.1 Determinación de la fecha de la combinación

10. Para cada combinación de operaciones la entidad resultante determinará la fecha de la combinación que esta obtiene el control de los activos y asume los pasivos, asociados a las operaciones objeto de la combinación.

11. La fecha en la que la entidad resultante obtiene el control de los activos y asume los pasivos puede ser: a) la fecha en la que empieza a proveer el bien o servicio relacionado con la operación trasladada, b) la fecha en la que asume formalmente dichos activos y pasivos, o c) la fecha en la que obtiene la titularidad legal de los activos y la obligación legal de cancelarlos. En cualquier caso, la fecha de combinación en la entidad resultante debe coincidir con la fecha de traslado en la que los activos y pasivos estén reconocidos en alguna de las entidades.

###### 5.1.1.2 Reconocimiento y medición de activos y pasivos

12. A la fecha de la combinación, la entidad resultante reconocerá los activos identificables recibidos y los pasivos asumidos trasladados por la entidad de origen, manteniendo la misma clasificación o designación que estos tenían en la entidad de origen. El reconocimiento de los activos identificables recibidos y los pasivos asumidos afectará el capital de la entidad resultante. No obstante, cuando en el proyecto de traslado de la entidad de origen o las condiciones pactadas por la entidad de origen estipulen la afectación de la prima en colocación de acciones, cuotas o partes de interés social, de los resultados de ejercicios anteriores o de las reservas de la entidad resultante, esta afectará dichas partidas.

13. La entidad resultante medirá los activos identificables recibidos y los pasivos asumidos por el valor razonable de mercado a la fecha de combinación.

tenían en la entidad de origen, el cual será susceptible de ajuste a las políticas contables de la entidad lo establecido en el párrafo 15 de esta Norma.

14. Una vez reconocidos los activos identificables recibidos y los pasivos asumidos, la entidad resu fecha de la combinación, los derechos y obligaciones recíprocos producto de transacciones pasadas y la entidad de origen, asociados a las operaciones combinadas. En caso de que exista diferencia en esta afectará el capital de la entidad resultante. No obstante, cuando en el proyecto de traslado de la condiciones pactadas por los asociados, si es el caso, estipulen la afectación de la prima en colocaci partes de interés social, de los resultados de ejercicios anteriores o de las reservas de la entidad resu dichas partidas.

15. Cuando las políticas contables de la entidad de origen sean distintas a las de la entidad resultant valor de los activos o pasivos medidos con una u otra política sea material, la entidad resultante rec ajustará el valor en libros de los activos o pasivos para reflejar el valor que estos tendrían a la fecha política contable de la entidad resultante. Dicho ajuste afectará el capital de la entidad resultante. N proyecto de traslado de la entidad de origen o las condiciones pactadas por los asociados, si es el ca de la prima en colocación de acciones, cuotas o partes de interés social, de los resultados de ejercici reservas de la entidad resultante, esta afectará dichas partidas. La entidad resultante aplicará el crite defina en sus políticas contables para identificar los activos o pasivos que deban ser objeto de ajusto

16. Los valores en libros de los activos identificables recibidos y de los pasivos asumidos, relaciona objeto de la combinación, para cuya determinación se hayan usado estimaciones contables (por ejer beneficios posempleo), no serán objeto de ajuste a la fecha de la combinación de la operación, sierr contable sea la misma para la entidad resultante y la entidad de origen. Los cambios posteriores en r reconocerán de forma prospectiva conforme a lo establecido en la Norma de políticas contables, ca contables y corrección de errores.

17. Así mismo, a la fecha de la combinación, la entidad resultante reconocerá activos o pasivos adic reconocidos la entidad de origen si obtuviera nueva información sobre los hechos y circunstancias c la combinación y que, si se hubieran conocido, habría implicado su reconocimiento a esa fecha. Lo: adicionales a los que tenía reconocidos la entidad de origen se reconocerán afectando el capital de l medirán conforme a la norma que sea aplicable al activo o pasivo. No obstante, cuando en el proyec entidad de origen o las condiciones pactadas por los asociados, si es el caso, estipulen la afectación de acciones, cuotas o partes de interés social, de los resultados de ejercicios anteriores o de las rese resultante, esta afectará dichas partidas.

#### 5.1.2 Periodo de medición

18. El periodo de medición es aquel durante el cual la entidad resultante puede, a la fecha de combi baja o ajustar los valores de los activos o pasivos relacionados con la combinación de operaciones, entidad resultante. No obstante, cuando en el proyecto de traslado de la entidad de origen o las conc asociados, si es el caso, estipulen la afectación de la prima en colocación de acciones, cuotas o part resultados de ejercicios anteriores o de las reservas de la entidad resultante, esta afectará dichas par medición comenzará en la fecha de la combinación y terminará tan pronto como la entidad resultan de los hechos y circunstancias existentes a la fecha de la combinación o concluya que no se puede c En todo caso, el periodo de medición no excederá de un año a partir de la fecha de la combinación.

19. Si durante el periodo de medición la entidad resultante debe presentar estados financieros y no c que le permita ajustar, a la fecha de la combinación, el valor de los activos recibidos o pasivos asun sus estados financieros por el valor en libros de estos al final del periodo contable informado.

20. Cuando se hayan presentado estados financieros durante el periodo de medición y, con posterioridad, resultante reconozca, dé de baja o ajuste los valores de activos o pasivos a la fecha de combinación, información comparativa afectada por dichos valores, siempre que su efecto sea material.

### 5.1.3 Medición posterior

21. Con posterioridad al reconocimiento inicial, la entidad resultante medirá los activos y pasivos, y la información comparativa, de conformidad con la Norma que sea aplicable al activo o pasivo.

### 5.2 Traslado de operaciones

22. La entidad de origen aplicará este numeral para la contabilización de las operaciones que traslade.

23. Cuando en la fusión, escisión o reasignación de funciones estén involucradas varias operaciones de traslado, la entidad de origen aplicará el presente numeral para cada operación trasladada. No obstante, podrá agrupar varias operaciones trasladadas siempre que la fecha de traslado de estas sea la misma.

24. Para la contabilización del traslado de operaciones la entidad de origen: a) determinará la fecha de baja en cuentas, a la fecha de traslado, los activos identificables entregados y pasivos transferidos.

#### 5.2.1 Determinación de la fecha de traslado

25. Para cada traslado de operaciones la entidad de origen determinará la fecha de traslado, que es la fecha en la que la entidad de origen pierde el control de los activos y transfiere los pasivos, asociados a las operaciones objeto de traslado.

26. La fecha en la que la entidad de origen pierde el control de los activos y transfiere los pasivos puede ser: a) la fecha en la que la entidad de origen deja de proveer el bien o servicio relacionado con la operación trasladada, b) la fecha en la que la entidad de origen cede formalmente la titularidad legal de los activos y pasivos, o c) la fecha en la que la entidad de origen transfiere la titularidad legal de los activos y la obligación legal de cancelar los pasivos. La fecha de traslado en la entidad de origen debe coincidir con la fecha de combinación en la entidad resultante, y los activos y pasivos estén reconocidos en alguna de las entidades.

#### 5.2.2 Baja en cuentas de los activos identificables entregados y pasivos transferidos

27. A la fecha de traslado, la entidad de origen dará de baja los activos identificables entregados y los pasivos transferidos, afectando el capital de la entidad de origen. No obstante, cuando en el proyecto de traslado de la entidad resultante se pacten condiciones pactadas por los asociados, si es el caso, estipulen la afectación de la prima en colocación de nuevas partes de interés social, de los resultados de ejercicios anteriores o de las reservas de la entidad de origen en las partidas.

28. Cuando los activos identificables entregados y los pasivos transferidos tengan asociadas deprecios acumulados, o partidas que se acumulan de manera independiente en el patrimonio, estas se contabilizarán en la entidad de origen junto con los activos y pasivos relacionados. Las partidas del patrimonio a las que este párrafo pueden corresponder a ganancias o pérdidas por: a) la medición posterior de inversiones a largo plazo, b) la medición posterior de liquidez a valor de mercado con cambios en el patrimonio, c) la aplicación del método de participación, d) la actualización de los planes de beneficios a los empleados, o d) la medición posterior de coberturas de riesgos.

### 5.3 Gastos de la combinación o el traslado de operaciones

29. Los gastos de la combinación o el traslado de operaciones son aquellos que asume la entidad de origen, respectivamente, y que son directamente atribuibles a la combinación o al traslado de la entidad resultante, honorarios, asesorías, consultorías o gastos de registro.

30. Los gastos de la combinación o el traslado de operaciones serán reconocidos, en el periodo en el que se incurran.

por la entidad que los asuma conforme a las disposiciones legales y demás condiciones existentes a combinación o de traslado.

#### 5.4 Revelaciones

31. La entidad resultante revelará, para cada combinación de operaciones ocurrida durante el periodo de información:

- a) los nombres o descripciones de las operaciones combinadas;
- b) la fecha de la combinación de operaciones;
- c) las principales razones para la combinación de operaciones, incluyendo la base legal;
- d) los valores reconocidos en la fecha de la combinación para cada clase de activos y pasivos, y su efecto en la colocación de acciones, cuotas o partes de interés social, de los resultados de ejercicios anteriores;
- e) los ajustes realizados al valor en libros de los activos y pasivos relacionados con la combinación;
- f) los activos o pasivos susceptibles de ajuste y las razones por las que estos deben ser ajustados;
- g) los activos o pasivos contingentes asociados a la combinación de operaciones; y
- h) la naturaleza de los activos o pasivos asociados con la combinación de operaciones sobre los cuales se mide, no cuente con la información que le permita reconocerlos.

32. Por su parte, la entidad de origen revelará, para cada traslado de operaciones ocurrido durante el periodo de información:

- a) los nombres o descripciones de las operaciones trasladadas;
- b) la fecha de traslado de operaciones;
- c) las principales razones para el traslado de operaciones, incluyendo la base legal; y
- d) los valores dados de baja en la fecha de traslado para cada clase de activos y pasivos, y su efecto en la colocación de acciones, cuotas o partes de interés social, de los resultados de ejercicios anteriores o posteriores.

## CAPÍTULO VI.

### NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES.

#### 1. PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

1. Para la preparación y presentación de estados financieros con propósito de información general, individuales o consolidados, la entidad aplicará los criterios establecidos en esta Norma.

2. Los estados financieros individuales son los que presenta la entidad que no posee control, influencia o control conjunto en una empresa o, que, teniendo inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos, utiliza el método de participación patrimonial.

3. Por su parte, los estados financieros consolidados son aquellos en los que los activos, pasivos, gastos, costos y flujos de efectivo de la entidad controladora y sus entidades controladas se presentan como si fueran una sola entidad económica, con independencia de la actividad a la cual se dedique cada entidad. U

una entidad controladora y sus entidades controladas.

4. Los estados financieros con propósito de información general, ya sean individuales o consolidados, deben estar preparados por el contador y del representante legal de la entidad.

5. Los estados financieros individuales de propósito general deben estar acompañados de una certificación escrita que contenga la declaración expresa y breve de que: a) los saldos fueron tomados fielmente de los libros de contabilidad; b) la contabilidad se elaboró conforme al Marco Normativo para Entidades de Gobierno; c) las afirmaciones contenidas en los estados financieros y la información presentada refleja en forma fiel la situación financiera, el resultado del periodo, los cambios en el patrimonio y los flujos de efectivo de la entidad; d) el cumplimiento al control interno en cuanto a la correcta preparación y presentación de los estados financieros; e) la información es significativa. Dicha certificación debe estar firmada por el representante legal de la entidad y por el contador, con el número de tarjeta profesional. Adicionalmente, si la entidad tiene la obligación de tener revisor fiscal, los estados financieros deben estar dictaminados.

### 1.1 Finalidad de los estados financieros

6. Los estados financieros constituyen una representación estructurada de la situación financiera, de los cambios en la situación financiera y de los flujos de efectivo de la entidad. Su objetivo es suministrar información que sea útil a los usuarios para tomar y evaluar sus decisiones económicas respecto a la asignación de recursos, así como para el ejercicio de control a nivel interno y externo. Los estados financieros también constituyen un medio para verificar las cuentas de la entidad por los recursos que le han sido confiados y pueden ser utilizados como un indicador predictivo o proyectivo en relación con los recursos requeridos, los recursos generados en el giro de negocio y los riesgos e incertidumbres asociados a estos.

7. Para cumplir estos objetivos, los estados financieros suministrarán información acerca de los siguientes aspectos: activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos y costos, así como los flujos de efectivo. No obstante, los estados financieros, la entidad podrá revelar información complementaria, con el fin de ofrecer una descripción de las actividades y contribuir al proceso de rendición de cuentas.

### 1.2 Juego completo de estados financieros

8. Un juego completo de estados financieros comprende lo siguiente: a) un estado de situación financiera, b) un estado de resultados del periodo contable, c) un estado de cambios en el patrimonio neto, d) un estado de flujos de efectivo del periodo contable, y e) las notas a los estados financieros. Los estados financieros se presentarán de forma comparativa con los del periodo inmediatamente anterior.

### 1.3 Estructura y contenido de los estados financieros

#### 1.3.1 Identificación de los estados financieros

9. La entidad diferenciará cada estado financiero y las notas de cualquier otro tipo de información que presente la siguiente información: a) el nombre de la entidad, así como cualquier cambio ocurrido desde el estado de situación financiera anterior; b) el hecho de que los estados financieros correspondan a la entidad individual o a un grupo de entidades; c) el periodo al que correspondan los estados financieros o el periodo cubierto; d) la moneda de presentación y el método de redondeo practicado al presentar las cifras de los estados financieros.

#### 1.3.2 Estado de situación financiera

10. El estado de situación financiera presenta en forma clasificada, resumida y consistente, la situación financiera de la entidad a una fecha determinada y presenta la totalidad de sus bienes, derechos y obligaciones, y la

### 1.3.2.1 Información a presentar en el estado de situación financiera

11. Como mínimo, el estado de situación financiera incluirá partidas que presenten los siguientes ítems:

- a) efectivo y equivalentes al efectivo;
- b) inversiones de administración de liquidez;
- c) cuentas por cobrar por transacciones sin contraprestación;
- d) cuentas por cobrar por transacciones con contraprestación;
- e) préstamos por cobrar;
- f) inventarios;
- g) inversiones en controladas, asociadas y negocios conjuntos;
- h) propiedades, planta y equipo;
- i) bienes de uso público;
- j) bienes históricos y culturales;
- k) recursos naturales no renovables;
- l) propiedades de inversión;
- m) activos intangibles;
- n) activos biológicos;
- o) cuentas por pagar;
- p) préstamos por pagar;
- q) títulos emitidos;
- r) provisiones;
- s) pasivos por beneficios a los empleados;
- t) pasivos y activos por impuestos corrientes;
- u) pasivos y activos por impuestos diferidos; y
- v) participaciones no controladoras presentadas dentro del patrimonio.

12. La entidad presentará, en el estado de situación financiera, partidas adicionales, encabezamiento, descripción, magnitud, naturaleza o función de estos sea tal que la presentación por separado resulte relevante para el estado de situación financiera de la entidad.

13. La ordenación de las partidas o agrupaciones de partidas similares podrán modificarse de acuerdo con la naturaleza de la entidad y de sus transacciones, para suministrar información que sea relevante en la comprensión del estado de situación financiera de la entidad.

14. La entidad podrá presentar partidas adicionales de forma separada en función de los siguientes:

- a) la naturaleza y la liquidez de los activos; y
- b) los importes, la naturaleza y el plazo de los pasivos.

15. Adicionalmente, la entidad presentará en el estado de situación financiera, a continuación de los patrimonios, los saldos de las cuentas de orden deudoras contingentes, de control y fiscales, así como de orden acreedoras contingentes, de control y fiscales.

#### 1.3.2.2 Distinción de partidas corrientes y no corrientes

16. La entidad presentará sus activos corrientes y no corrientes, así como sus pasivos corrientes y no corrientes en categorías separadas en su estado de situación financiera.

##### 1.3.2.2.1 Activos corrientes y no corrientes

17. La entidad clasificará un activo, como corriente cuando: a) espere realizar el activo, o tenga la intención de venderlo a precios de mercado o de no mercado, consumirlo o distribuirlo en forma gratuita, en su ciclo normal de operación (el último es el tiempo que la entidad tarda en transformar entradas de recursos en salidas); b) mantenga el activo con fines de negociación; c) espere realizar el activo dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de presentación de los estados financieros; o d) el activo sea efectivo o equivalente al efectivo (como se define en la presente Norma), a menos que el activo sea restringido y no pueda intercambiarse ni utilizarse para cancelar un pasivo por un plazo mínimo de 12 meses a partir de la fecha de presentación de los estados financieros. Se considerará el efectivo o equivalentes al efectivo restringido únicamente cuando los recursos estén embargados como consecuencia de un proceso judicial.

18. La entidad clasificará todos los demás activos como no corrientes.

19. En todos los casos, la entidad clasificará los activos por impuestos diferidos como partidas no corrientes.

##### 1.3.2.2.2 Pasivos corrientes y no corrientes

20. La entidad clasificará un pasivo como corriente cuando: a) espere liquidar el pasivo en el ciclo normal de operación; b) liquide el pasivo dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de los estados financieros; o c) no tenga intención incondicional de aplazar la cancelación del pasivo durante, al menos, los 12 meses siguientes a la fecha de presentación de los estados financieros.

21. La entidad clasificará todos los demás pasivos como no corrientes.

22. En todos los casos, la entidad clasificará los pasivos por impuestos diferidos como partidas no corrientes.

#### 1.3.2.3 Información a presentar en el estado de situación financiera o a revelar en las notas

23. La entidad presentará en el estado de situación financiera o revelará en las notas desagregaciones adicionales a las presentadas, clasificadas según las operaciones de la entidad. Para el efecto, tendrá en cuenta los requisitos de las normas, así como el tamaño, la naturaleza y la función de los importes afectados.

24. El nivel de información suministrada variará para cada partida, así, por ejemplo:

a) Las partidas de propiedades, planta y equipo; bienes de uso público; bienes históricos y culturales no renovables; activos intangibles y propiedades de inversión se desagregarán según su naturaleza.

b) Las cuentas por cobrar se desagregarán en importes por cobrar por concepto de impuestos, ingresos por ventas de bienes, prestación de servicios, transferencias, anticipos y otros importes.

c) Los inventarios se desagregarán en bienes producidos, mercancías en existencia, inventarios de materias primas, materiales y suministros, productos en proceso, inventarios en tránsito e inventarios de otros bienes.

d) Las provisiones se desglosarán de forma que se muestren por separado las que correspondan a litigios, garantías y demás.

e) Las cuentas por pagar se desagregarán en subvenciones, transferencias e importes por pagar a proveedores relacionados, así como las procedentes de devoluciones de impuestos y otros importes.

f) Los componentes del patrimonio se desagregarán en capital, prima en colocación de acciones, capital social, resultados de ejercicios anteriores, resultados del ejercicio, reservas, así como ganancias o pérdidas específicas que de acuerdo con las normas se reconocen en el patrimonio. En el caso de estados financieros de participaciones no controladoras, se incluirá la participación no controladora.

### 1.3.3 Estado de resultados

25. El estado de resultados presenta el total de ingresos menos los gastos y costos de la entidad reflejados en el periodo.

#### 1.3.3.1 Información a presentar en el estado de resultados

26. Como mínimo, el estado de resultados incluirá partidas que presenten los siguientes importes:

a) los ingresos sin contraprestación;

b) los ingresos con contraprestación;

c) los gastos de administración y operación;

d) los gastos de ventas;

e) el gasto público social;

f) el costo de ventas;

g) las ganancias y pérdidas que surjan de la baja en cuentas de activos;

h) la participación en el resultado del periodo de las controladas, asociadas y negocios conjuntos; e

i) los costos financieros.

27. Para los estados financieros consolidados, la entidad, adicionalmente, presentará lo siguiente:

a) el resultado del periodo atribuible a las participaciones no controladoras, y

b) el resultado del periodo atribuible a la entidad controladora.

28. La entidad presentará, en el estado de resultados, partidas adicionales, encabezamientos y subtotales de naturaleza o función de estos sea tal que la presentación por separado resulte relevante para comprender el estado financiero de la entidad.

29. La entidad no presentará ni revelará ninguna partida de ingreso o gasto como partidas extraordinarias en los resultados o en las notas.

### 1.3.3.2 Información a presentar en el estado de resultados o a revelar en las notas

30. La entidad presentará un desglose de los gastos utilizando una clasificación basada en su función. Según esta clasificación, como mínimo, la entidad presentará sus gastos asociados a las funciones por esta de forma separada. Igualmente, se revelará información adicional sobre la naturaleza de los otros, los gastos por depreciación, amortización y el gasto por beneficiosa los empleados.

31. Cuando las partidas de ingreso o gasto sean materiales, la entidad revelará de forma separada, su naturaleza e importe. En todo caso, con independencia de la materialidad, la entidad revelará de forma separada los ingresos o gastos relacionadas con lo siguiente:

- a) impuestos;
- b) transferencias;
- c) ingresos por venta de bienes y prestación de servicios;
- d) ingresos y gastos financieros;
- e) beneficios a los empleados;
- f) depreciaciones y amortizaciones de activos;
- g) deterioro del valor de los activos, reconocido o revertido durante el periodo contable; y
- h) la constitución de provisiones y las reversiones de las mismas.

### 1.3.4 Estado de cambios en el patrimonio

32. El estado de cambios en el patrimonio presenta las variaciones de las partidas del patrimonio en forma clasificada y comparativa entre un periodo y otro.

#### 1.3.4.1. Información a presentar en el estado de cambios en el patrimonio

33. El estado de cambios en el patrimonio incluirá la siguiente información:

- a) cada partida de ingresos y gastos del periodo que se haya reconocido directamente en el patrimonio por otras normas, y el total de estas partidas;
- b) el resultado del periodo mostrando, de forma separada, los importes totales atribuibles a las partidas controladoras y a la entidad controladora; y
- c) los efectos de la aplicación o reexpresión retroactiva reconocidos de acuerdo con la Norma de procedimientos contables en las estimaciones contables y corrección de errores, para cada componente de patrimonio.

#### 1.3.4.2. Información a presentar en el estado de cambios en el patrimonio o a revelar en las notas

34. La entidad presentará, para cada componente del patrimonio, ya sea en el estado de cambios en el patrimonio o en las notas, la siguiente información:

- a) el valor de los incrementos de capital y los excedentes financieros distribuidos;
- b) el saldo de los resultados acumulados al inicio y al final del periodo contable, y los cambios durante el periodo;
- c) una conciliación entre los valores en libros al inicio y al final del periodo contable para cada componente del patrimonio.

informando por separado cada cambio.

#### 1.3.5. Estado de flujos de efectivo

35. El estado de flujos de efectivo presenta los fondos provistos y utilizados por la entidad, en desahorro de operación, inversión y financiación, durante el periodo contable.

36. Los flujos de efectivo son las entradas y salidas de efectivo y equivalentes al efectivo.

37. El efectivo comprende el dinero en caja y los depósitos a la vista.

38. Los equivalentes al efectivo representan inversiones a corto plazo de alta liquidez que son fácilmente convertibles en efectivo, que se mantienen para cumplir con los compromisos de pago a corto plazo más que para especular, y que están sujetas a un riesgo poco significativo de cambios en su valor. Por tanto, serán equivalentes al efectivo las inversiones que tengan vencimiento próximo, es decir, tres meses o menos desde la fecha de adquisición, las participaciones en el patrimonio de otras entidades que sean sustancialmente equivalentes al efectivo, las acciones preferentes adquiridas con proximidad a su vencimiento que tienen una fecha determinada de pago, los sobregiros exigibles por el banco en cualquier momento, que formen parte integrante de la gestión de la entidad, y d) los recursos en efectivo entregados en administración.

39. La entidad definirá la política para identificar el efectivo y los equivalentes al efectivo.

40. Las entidades que realicen recaudos o pagos con recursos del fondo común de una tesorería centralizada dentro de su estado de flujos de efectivo dichos recaudos o pagos, considerando que estos se incluirán en el estado de efectivo de la tesorería centralizada. Para tal efecto, se entiende que el fondo común está conformado por los recaudos por la tesorería centralizada, que financian el pago de obligaciones originadas en la ejecución de los gastos de una entidad del mismo nivel.

##### 1.3.5.1. Presentación

41. Para la elaboración y presentación del estado de flujos de efectivo, la entidad realizará una clasificación del efectivo del periodo en actividades de operación, de inversión y de financiación, atendiendo la naturaleza de cada una de ellas.

##### 1.2.5.1.1. Actividades de operación

42. Son las actividades que realiza la entidad en cumplimiento de su cometido estatal y que no pueden clasificarse como inversión o financiación.

43. Algunos ejemplos de flujos de efectivo por actividades de operación son los siguientes: a) los recursos procedentes de impuestos, contribuciones, tasas y multas; b) los recaudos en efectivo procedentes de la prestación de servicios; c) los recaudos en efectivo procedentes de transferencias y otras asignaciones del Gobierno o por otras entidades del sector público; d) los recaudos en efectivo procedentes de regalías y otros ingresos; e) los pagos en efectivo a otras entidades del sector público para financiar sus operaciones (incluyendo préstamos); f) los pagos en efectivo a proveedores por el suministro de bienes y servicios; g) los pagos en efectivo a empleados; h) los pagos en efectivo a las entidades de seguros por primas y prestaciones, anualidades derivadas de las pólizas suscritas; i) los pagos y devoluciones en efectivo de impuestos sobre las ganancias, cuando estos puedan clasificarse específicamente dentro de las actividades de inversión o financiación; y j) los flujos de efectivo derivados de la resolución de litigios.

44. En los estados financieros individuales, los flujos de efectivo derivados de las actividades de operación se presentarán por el método directo, según el cual se presentan, por separado, las principales categorías de recaudos brutos.

45. En los estados financieros consolidados, los flujos de efectivo derivados de las actividades de operación se presentarán por el método directo o el método indirecto. Según este último, el flujo neto por actividad determina corrigiendo la ganancia o la pérdida por los efectos de: a) los cambios ocurridos durante inventarios y en las partidas por cobrar y por pagar derivadas de las actividades de operación; b) las ganancias o pérdidas en efectivo, tales como depreciación, provisiones, pérdidas y ganancias no realizadas; y c) cualquier otro flujo de efectivo que se considere de inversión o de financiación.

#### 1.3.5.1.2. Actividades de inversión

46. Son las actividades relacionadas con la adquisición y disposición de activos a largo plazo, así como las actividades no incluidas como equivalentes al efectivo.

47. Algunos ejemplos de flujos de efectivo por actividades de inversión son los siguientes: a) los pagos en efectivo por la adquisición de propiedades, planta y equipo; de bienes de uso público; de bienes históricos y culturales; de activos intangibles y de otros activos a largo plazo, incluidos aquellos relacionados con los costos de desarrollo; b) los recaudos en efectivo por la venta de propiedades, planta y equipo construidas por la entidad para sí misma; c) los recaudos en efectivo por la venta de propiedades, planta y equipo; de activos intangibles y de otros activos a largo plazo; d) los pagos en efectivo por instrumentos de deuda o de patrimonio, emitidos por otras entidades, así como las participaciones en negocios conjuntos; e) los préstamos a terceros; f) los recaudos en efectivo por el reembolso de préstamos a terceros; g) los pagos en efectivo derivados de contratos a término, de futuros, de opciones y de permuta financiera, excepto cuando los anteriores pagos se clasifican como actividades de financiación; h) los cobros en efectivo procedentes de contratos a término, de futuros, de opciones y de permuta financiera, excepto cuando los anteriores cobros se clasifican como actividades de financiación.

48. Cuando un contrato se trate contablemente como cobertura de una posición comercial o financiera, los flujos de efectivo se clasificarán de la misma forma que los procedentes de la posición que se esté cubriendo.

#### 1.3.5.1.3. Actividades de financiación

49. Son las actividades que producen cambios en el tamaño y composición de los capitales propios de la entidad.

50. Algunos ejemplos de flujos de efectivo por actividades de financiación son los siguientes: a) los recaudos en efectivo procedentes de la emisión de títulos, de la obtención de préstamos y de otros fondos, ya sea a corto o a largo plazo; b) los reembolsos de los fondos tomados en préstamo; y c) los pagos en efectivo realizados por el arrendamiento de propiedades, planta y equipo pendiente procedente de un arrendamiento financiero.

#### 1.3.5.1.4. Intereses, dividendos y excedentes financieros

51. Las entidades de gobierno clasificarán y presentarán, de forma separada, los intereses y excedentes financieros como flujos de efectivo por actividades de financiación, y los intereses, excedentes financieros y dividendos como flujos de efectivo por actividades de inversión.

#### 1.3.5.1.5 Impuesto a las ganancias

52. Los flujos de efectivo procedentes de pagos relacionados con el impuesto a las ganancias se presentarán y se clasificarán como flujos de efectivo procedentes de actividades de operación, a menos que pueda determinarse específicamente, con actividades de inversión o de financiación.

53. En caso de distribuir el pago por impuestos entre más de un tipo de actividad, se informará también el monto de los impuestos pagados en el periodo.

#### 1.3.5.1.6 Inversiones en controladas, asociadas y negocios conjuntos

54. La entidad presentará, de forma separada, los flujos de efectivo efectuados en operaciones con inversión, tales como, dividendos y anticipos.

#### 1.3.5.1.7. Cambios en las participaciones de propiedad en controladas, asociadas y negocios conjuntos

55. Los flujos de efectivo totales derivados de la adquisición o enajenación de inversiones en controladas y negocios conjuntos se presentarán por separado, y se clasificarán como actividades de inversión.

56. La entidad revelará, de forma agregada, respecto a cada adquisición o enajenación de inversiones en controladas y negocios conjuntos, ocurridos durante el periodo, los siguientes datos: a) la contraprestación recibida; b) la porción de la contraprestación en efectivo o su equivalente; c) el valor de efectivo y su equivalente en la adquisición o enajenación de inversiones en controladas, asociadas y negocios conjuntos; y d) los activos (distintos de efectivo y su equivalente) en la controlada u otros negocios adquiridos o enajenados en cada una de las categorías principales.

#### 1.3.5.2. Otra información a revelar

57. La entidad revelará la siguiente información:

a) los componentes del efectivo y equivalentes al efectivo;

b) una conciliación de los saldos del estado de flujos de efectivo con las partidas equivalentes en el estado de situación financiera; sin embargo, no se requerirá que la entidad presente esta conciliación si el importe del efectivo presentado en el estado de flujos de efectivo es idéntico al importe descrito en el estado de situación financiera;

c) cualquier importe significativo de sus saldos de efectivo y equivalentes al efectivo que, por disposición de la entidad, no sea disponible para ser utilizado por parte de la entidad;

d) las transacciones de inversión o financiación que no hayan requerido el uso de efectivo o equivalentes al efectivo;

e) un informe en el cual se desagregue, por un lado, la información correspondiente a cada uno de los componentes del efectivo y equivalentes al efectivo y, por el otro, la información correspondiente a recursos de uso restringido comparativa con el periodo anterior.

#### 1.3.6 Notas a los estados financieros

58. Las notas son descripciones o desagregaciones de partidas de los estados financieros organizadas de acuerdo con el siguiente orden:

##### 1.3.6.1. Estructura

59. Las notas a los estados financieros incluirán lo siguiente:

a) información acerca de las bases para la preparación de los estados financieros y de las políticas contables utilizadas;

b) información requerida por las normas que no se haya incluido en otro lugar de los estados financieros;

c) información comparativa respecto del periodo anterior para todos los importes incluidos en los estados financieros y cuando sea relevante para entender los estados financieros del periodo corriente; y

d) información adicional que sea relevante para entender los estados financieros y que no se haya presentado en otro lugar de los estados financieros.

60. La entidad presentará las notas de forma sistemática, para tal efecto, referenciará cada partida ir financieros con cualquier información relacionada en las notas.

#### 1.3.6.2. Revelaciones

61. La entidad revelará la siguiente información:

a) La información relativa a su naturaleza jurídica y funciones de cometido estatal. Para tal efecto, i su naturaleza y régimen jurídico, identificando los órganos superiores de dirección y administración está adscrita o vinculada, cuando sea el caso; su domicilio y la dirección del lugar donde desarrolla descripción de la naturaleza de sus operaciones y de las actividades que desarrolla con el fin de cun cometido estatal asignadas; y los cambios ordenados que comprometen su continuidad como supre: liquidación.

b) La declaración explícita y sin reservas del cumplimiento del Marco Normativo para Entidades de parte integral del Régimen de Contabilidad Pública.

c) Las bases de medición utilizadas para la elaboración de los estados financieros y las otras polític que sean relevantes para la comprensión de los estados financieros, en el resumen de políticas conta

d) Los juicios, diferentes de aquellos que involucren estimaciones, que la administración haya reali aplicación de las políticas contables de la entidad y que tengan un efecto significativo sobre los imp estados financieros, en el resumen de las políticas contables significativas o en otras notas.

e) Los supuestos realizados acerca del futuro y otras causas de incertidumbre en las estimaciones re periodo contable, que tengan un riesgo significativo de ocasionar ajustes importantes en el valor en pasivos dentro del periodo contable siguiente. Con respecto a esos activos y pasivos, las notas inclu naturaleza y su valor en libros al final del periodo contable. El valor en libros corresponde al valor l menos las deducciones o compensaciones aplicables, tales como: depreciación, amortización, deter acumulados.

f) Las limitaciones y deficiencias generales de tipo operativo o administrativo que tienen impacto e proceso contable o en la consistencia y razonabilidad de las cifras.

g) La información que permita a los usuarios de sus estados financieros evaluar los objetivos, las po aplica para gestionar el capital.

62. Así mismo, la entidad revelará el valor de los excedentes financieros distribuidos, cuando a ello

## 2. CONSOLIDACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

1. La Contaduría General de la Nación (CGN) preparará y presentará los estados financieros consol Nacional, de acuerdo con lo establecido en la presente Norma, para lo cual solicitará, a las entidade necesaria para llevar a cabo este proceso. Lo anterior, sin perjuicio de la preparación y presentación consolidados que, en cumplimiento de sus funciones constitucionales y legales, deba llevar a cabo l definirá los criterios a aplicar.

2. Las entidades de gobierno del nivel nacional y del nivel territorial no están obligadas a preparar y financieros consolidados. No obstante, si la presentación de dichos estados es útil y satisface necesi análisis de información financiera consolidada, podrán prepararlos y presentarlos, siempre que se ir entidades sobre las cuales se tenga control. Para tal efecto, se considerarán los elementos de control de inversiones en controladas, con independencia de que las entidades controladas sean empresas o

de que no se reconozcan como inversiones en controladas.

3. Adicionalmente, para el caso de las entidades de gobierno controladas, son indicios de existencia siguientes:

a) El control administrativo, consagrado en las disposiciones legales, que se materializa en la capacidad de la entidad para coordinar funciones, actividades y políticas de otra entidad.

b) La dependencia económica que se origina en la asignación de recursos para crear entidades o para su sostenibilidad.

## 2.1 Condiciones generales

4. Los estados financieros consolidados son aquellos en los que los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y flujos de efectivo de la entidad controladora y sus entidades controladas se presentan como si se tratara de una entidad económica, con independencia de la actividad a la cual se dedique cada entidad. Una entidad económica es una entidad controladora y sus entidades controladas.

5. Para la elaboración de los estados financieros consolidados, se requiere que los estados financieros de la entidad controlada estén preparados a la misma fecha de los estados financieros de la controladora. En caso contrario, se podrá consolidar la información financiera de la controlada utilizando los estados financieros más recientes de la entidad controlada, siempre que no existan efectos de transacciones significativas o sucesos que tengan lugar entre la fecha de esos estados financieros de la entidad controlada y la fecha de los estados financieros consolidados. En todo caso, la diferencia entre la fecha de los estados financieros de la entidad controlada y la fecha de los estados financieros consolidados no será mayor a tres meses.

6. Las políticas contables empleadas para transacciones y otros sucesos similares ocurridos en circunstancias similares deben ser uniformes en la preparación de los estados financieros consolidados. Cuando las políticas contables de la entidad controlada sean distintas de las de la entidad controladora y la diferencia en los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y flujos de efectivo de la entidad controlada medidos con una u otra política sea material, se realizarán los ajustes a que haya lugar para que las políticas contables de la entidad controlada sean homogéneas con las empleadas por la entidad controladora. La entidad controladora definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar las partidas de los estados financieros de la entidad controlada que difieren de las de la entidad controladora y las diferencias originadas por las políticas contables distintas, deban ser objeto de ajuste.

7. La controladora incluirá los activos, pasivos, ingresos, gastos, costos y flujos de efectivo de la entidad controlada en los estados financieros consolidados y calculará las participaciones no controladoras, desde la fecha en que obtiene el control hasta la fecha en que este cese. Una participación no controladora es la porción del patrimonio de una entidad controlada que pertenece directamente o indirectamente, a la controladora. Los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos de la entidad controlada se valorarán a los valores reconocidos en los estados financieros consolidados en la fecha de la adquisición.

8. La controladora realizará los ajustes necesarios para eliminar las transacciones realizadas entre la entidad controladora y la entidad controlada (operaciones recíprocas), así como los ingresos, gastos y costos generados en estas.

## 2.2. Proceso de consolidación

9. La preparación de los estados financieros consolidados implicará cumplir con los siguientes pasos:

a) Agregar los saldos de las partidas similares de activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y flujos de efectivo de la entidad controladora con los de sus controladas.

b) Eliminar el valor en libros de la inversión de la controladora en cada controlada y eliminar la participación no controladora en el patrimonio de cada controlada. La parte no eliminada corresponde a la participación no controladora en el patrimonio.

c) Reconocer de manera separada la plusvalía, cuando se adquiriera control sobre una empresa. La plusvalía es la diferencia entre el costo de la inversión y la participación en el valor de mercado de los activos y controlada, en la fecha de adquisición.

d) Eliminar en su totalidad, los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y flujos de efectivo de las transacciones entre las entidades del grupo, así como las ganancias y pérdidas procedentes de transacciones que estén reconocidas en los activos o en los pasivos.

e) Determinar la participación en el resultado que es atribuible a la controladora y a las participaciones.

10. Para las entidades controladas sobre las cuales no se tenga inversión, solo se aplicarán los pasos anteriores.

### 2.3. Revelaciones

11. La entidad revelará el listado de las entidades consolidadas, identificando aquellas que se encuentren en proceso de liquidación o transformación, así como las que se tenga previsto vender.

12. Con relación al proceso de consolidación, se revelarán las condiciones de control que conlleven los estados financieros consolidados, estableciendo el fundamento que sustente la existencia de control de las exigencias de revelación de cada uno de los elementos de los estados financieros y demás información requerida en la presentación de los estados financieros de propósito general, ni de las revelaciones exigidas en las normas de revelación.

13. Cuando los estados financieros consolidados se preparen a partir de estados financieros preparados por las entidades controladas, se revelará esta diferencia.

14. Además, la entidad informará sobre la naturaleza y el alcance de cualquier restricción significativa que exista en las entidades controladas para transferir fondos a la controladora en forma de dividendos en efectivo o de otros recursos.

15. En cuanto a las entidades que se encuentren en proceso de liquidación o transformación, así como las que se tenga previsto vender, se revelará información del estado de estos procesos y de los impactos financieros de los estados financieros consolidados.

16. Así mismo, se revelarán las políticas contables de la entidad controlada que eran diferentes a las de la controladora pero que, dada la materialidad de las diferencias en los valores de los activos, pasivos, gastos y costos medidos con una u otra política, no fueron objeto de ajuste y los criterios utilizados por la controladora para definir la materialidad.

## 3. INFORMACIÓN FINANCIERA POR SEGMENTOS

1. Un segmento es una actividad o grupo de actividades de la entidad que es identificable y para el cual se requiere información financiera separada con el fin de: a) rendir cuentas, b) evaluar el rendimiento pasado de la entidad en la consecución de sus objetivos y c) tomar decisiones con respecto a la asignación de recursos en el futuro.

2. Cuando se den las condiciones anteriormente relacionadas y se considere relevante revelar información por segmentos, la entidad aplicará la presente Norma.

### 3.1 Segmentos sobre los que se debe informar

3. La entidad revelará de manera separada en las notas a los estados financieros, información sobre los segmentos que cumpla con los criterios para ser identificado como tal o que resulte de la combinación de segmentos.

4. Para la determinación de los segmentos, la entidad considerará aspectos tales como: a) las principales actividades de la entidad, b) los productos o servicios, c) los mercados geográficos, d) los canales de distribución, e) los métodos de distribución, f) los tipos de clientes, g) los canales de venta, h) los canales de distribución, i) los canales de distribución, j) los canales de distribución, k) los canales de distribución, l) los canales de distribución, m) los canales de distribución, n) los canales de distribución, o) los canales de distribución, p) los canales de distribución, q) los canales de distribución, r) los canales de distribución, s) los canales de distribución, t) los canales de distribución, u) los canales de distribución, v) los canales de distribución, w) los canales de distribución, x) los canales de distribución, y) los canales de distribución, z) los canales de distribución.

las actividades identificadas a nivel presupuestal, económico, funcional, comercial o administrativo los miembros de la comunidad y de sus representantes elegidos o designados, respecto a las principales actividades de la entidad; y c) la base sobre la cual la administración de la entidad exige la información financiera para las cuentas, para evaluar el rendimiento pasado de la entidad en el logro de sus objetivos o para la toma de decisiones sobre la asignación de recursos.

5. Pueden identificarse segmentos de servicios, segmentos geográficos o una combinación de ambos.

### 3.1.1 Segmentos de servicios

6. Los segmentos de servicios son aquellos componentes identificables de la entidad cuya finalidad sea la prestación de servicios o servicios afines, o el cumplimiento de determinados objetivos definidos por la entidad.

7. Los factores que la entidad considerará para determinar si los productos (bienes o servicios) están agrupados como un segmento para efectos de revelación, son los siguientes:

a) los principales objetivos de la entidad y su relación con los bienes o servicios suministrados o desarrollados, además de la forma como los recursos han sido asignados;

b) la naturaleza de los bienes o servicios suministrados o de las actividades desarrolladas;

c) la naturaleza de los procesos de producción o de suministro del servicio, así como los mecanismos de distribución;

d) el tipo de cliente o consumidor de los bienes o servicios;

e) la consideración de si la segmentación propuesta refleja la forma en que la administración de la entidad evalúa el uso de los recursos designados a un objetivo y si dicha segmentación es comparable con la que se presenta a la administración de la entidad; y

f) la naturaleza del entorno regulatorio o el sector de gobierno al que pertenece.

### 3.1.2 Segmentos geográficos

8. Los segmentos geográficos son aquellos componentes identificables de la entidad cuya finalidad sea la prestación de servicios o servicios afines, o el cumplimiento de determinados objetivos definidos por la entidad para un área geográfica.

9. Los factores que la entidad considerará para determinar si la información financiera debe o no revelar diferencias geográficas, son los siguientes:

a) la similitud de condiciones económicas, sociales y políticas de las diferentes regiones;

b) la relación entre los principales objetivos de la entidad y las diferentes regiones;

c) las diferencias que existen de una región a otra en cuanto a las características del suministro del servicio y los riesgos en las que operan;

d) la consideración de si la segmentación propuesta refleja la forma en que la administración de la entidad evalúa el uso de los recursos designados a un objetivo, y si dicha segmentación es comparable con la que se presenta a la administración de la entidad; y

e) las necesidades o riesgos específicos asociados al desarrollo de actividades de un área en particular.

### 3.1.3 Segmentación por servicios y por áreas geográficas

10. La segmentación por servicios y por áreas geográficas es aquella que combina los dos criterios mencionados anteriormente.

11. Los factores que la entidad considerará para determinar si la información financiera debe o no reportarse por áreas geográficas, son los siguientes:

a) la consideración de cómo el cumplimiento de los objetivos de la entidad se ve afectado directamente por el suministro de bienes o servicios como por las áreas geográficas a las cuales se suministran dichos bienes o servicios;

b) la consideración de si la segmentación propuesta refleja la forma en que la administración de la entidad evalúa el uso de los recursos designados a un objetivo, y si dicha segmentación es comparable con la forma en que se presenta a la administración de la entidad.

#### 3.1.4. Información financiera de los segmentos

12. La entidad incluirá, para cada segmento, los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos que le sean atribuibles, así como los que se le puedan asignar utilizando una base razonable de reparto. Los activos incluyen los activos empleados por la entidad para propósitos generales. Los activos que sean utilizados por dos o más segmentos se distribuirán entre ellos si los ingresos, gastos y costos relacionados con dicho objeto de reparto entre los segmentos.

13. Cuando para efectos de la revelación de información por segmentos, la entidad lleve contabilidad por segmentos de ellos, se eliminarán las operaciones entre segmentos.

14. Los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos que no hayan sido atribuidos o asignados pueden no asignarse al hacer la conciliación de las revelaciones de los segmentos con la información agregada en los estados financieros de la entidad.

15. En la medida en que se realice una modificación en la estructura de los segmentos, la entidad reportará información comparativa, excepto si no se dispone de información o si el costo de obtenerla es significativo, caso en el que se reportará información actual con el criterio de segmentación actual y anterior.

### 3.2 Revelaciones

16. La entidad revelará información que permita a los usuarios evaluar lo siguiente:

a) la naturaleza y los efectos financieros de cada segmento, de forma que los factores empleados para la segmentación sean identificables;

b) la información sobre el resultado, activos y pasivos de cada segmento, así como el ingreso del segmento, otras asignaciones, otras fuentes externas y transacciones con otros segmentos, de forma separada;

c) la información sobre el costo total en el que se haya incurrido durante el periodo contable para cada segmento que espere usar durante más de un periodo;

d) la participación en el resultado de las entidades receptoras de la inversión que hagan parte del segmento;

e) las conciliaciones entre la información revelada sobre los segmentos y la información agregada en los estados financieros de la entidad; y

f) las partidas adicionales detalladas que estén relacionadas con los segmentos reportados a efectos de toma de decisiones.

## 4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORREC

### 4.1 Políticas contables

1. Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

2. Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno dan lugar a estados financieros que contienen información relevante y fiable económica.

3. Las políticas contables serán aplicadas por la entidad de manera uniforme para transacciones, hechos económicos sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la entidad, considerando el Marco Normativo y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico. En este caso, la entidad seleccionará y documentará la política atendiendo las características de fiabilidad y relevancia de la información financiera.

4. Ante hechos económicos que no se encuentren regulados en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno (Marco Normativo para la Preparación y Presentación de Información Financiera; Normas para el Reconocimiento y Revelación de los Hechos Económicos; Procedimientos Contables; Guías de Aplicación de las Cuentas y Doctrina Contable Pública), la entidad solicitará a la Contaduría General de la Nación, el apoyo técnico del tema, para lo cual allegará la información suficiente y pertinente.

5. La entidad no puede rectificar políticas contables seleccionadas o aplicadas inapropiadamente mediante la modificación de las políticas contables utilizadas, ni mediante la utilización de notas u otro material explicativo. Si la entidad ha aplicado inapropiadamente una política contable, seguirá lo establecido en esta Norma para la corrección.

6. La entidad cambiará una política contable cuando se realice una modificación al Marco Normativo para Entidades de Gobierno o cuando, en los casos específicos que este lo permita, la entidad considere pertinente un cambio que conlleve a la representación fiel y a la relevancia de la información financiera.

7. Los cambios en las políticas contables originados en cambios en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno se aplicarán observando lo dispuesto en la norma que los adopte. Por su parte, los cambios en las políticas contables observancia del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, adopte la entidad se aplicarán de manera prospectiva. La nueva política se aplicará como si se hubiera aplicado siempre. Para tal efecto, la entidad registrará partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vean afectadas por el cambio de política, en el período de inicio y reexpresará, para efectos de presentación de los estados financieros, los saldos iniciales al principio del período antiguo para el que se presente información, así como los saldos de los periodos comparativos de los estados financieros y patrimonio afectados por el cambio de política.

8. El ajuste de los activos, pasivos y patrimonio afectados por el cambio de política, de los periodos comparativos en los estados financieros, se registrará, por lo general, contra las utilidades acumuladas y, para efectos de presentación de los estados financieros, se reexpresarán las utilidades acumuladas y la utilidad del ejercicio de los periodos comparativos. Lo mismo se aplicará cuando el ajuste se efectúe en otro componente del patrimonio cuando resulte apropiado.

9. Cuando sea impracticable determinar los efectos que se derivan, en cada periodo específico, del cambio de política contable sobre la información comparativa en uno o más periodos anteriores para los que se presente información, se aplicará la nueva política contable a los saldos iniciales de los activos y pasivos al principio del período de inicio para el que la aplicación retroactiva sea practicable (el cual puede ser el inicio del propio periodo corriente o el inicio del periodo correspondiente ajuste a los saldos iniciales de cada componente del patrimonio que se vea afectado).

10. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo corriente por nueva política contable a todos los periodos anteriores, la entidad ajustará la información comparativa política contable de forma prospectiva, es decir, a partir de la fecha en que se cambie la política.

11. El cumplimiento de un requisito será impracticable cuando la entidad no pueda satisfacerlo tras esfuerzos razonables para hacerlo. Así, para un periodo anterior en particular, será impracticable aplicar política contable retroactivamente si los efectos de la aplicación retroactiva no son determinables; c) retroactiva implica establecer suposiciones acerca de cuáles hubieran podido ser las intenciones de periodo.

12. También será impracticable aplicar un cambio en una política contable retroactivamente si dichas estimaciones de valores significativos y si es imposible identificar, objetivamente, en tales estimaciones suministre evidencia de las circunstancias existentes en la fecha en que tales valores se reconocieron fecha en que la correspondiente información se reveló; y b) información que hubiera estado disponible publicación de los estados financieros de los periodos anteriores.

13. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad haga un cambio contables, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo.

14. Cuando la entidad adopte un cambio en una política contable revelará lo siguiente:

a) la naturaleza del cambio;

b) las razones por las cuales la aplicación de la nueva política contable contribuye a la representación de información relevante;

c) el valor del ajuste para cada partida de los estados financieros afectada, tanto en el periodo actual como en los presentados, de forma agregada y en la medida en que sea practicable; y

d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una aplicación retroactiva por efecto de políticas contables.

#### 4.2. Cambios en una estimación contable

15. Una estimación contable es un mecanismo utilizado por la entidad para medir un hecho económico en un grado de incertidumbre inherente al mismo, no puede medirse con precisión, sino que solamente puede estimarse mediante la utilización de juicios basados en la información fiable disponible y en técnicas o metodologías apropiadas contables, entre otras, el deterioro del valor de los activos, el valor de mercado de los activos financieros, la vida útil de los activos depreciables, las obligaciones por beneficios por desempleo y las obligaciones concedidas.

16. El uso de estimaciones razonables constituye una parte fundamental del proceso contable y no compromete la confiabilidad de la información financiera. No obstante, si como consecuencia de obtener nueva información o más experiencia, se producen cambios en las circunstancias en que se basa la estimación, esta se revisa y se ajustará. Lo anterior, no implica que esta se encuentre relacionada con periodos anteriores ni tampoco la corrección de un error, por lo cual su aplicación es prospectiva.

17. Un cambio en una estimación contable es el resultado de nueva información o nuevos acontecimientos que afectan el valor en libros de un activo o de un pasivo, o bien el consumo periódico de un activo. Estos cambios afectan la evaluación de la situación actual del elemento, de los beneficios económicos futuros o del potencial de las obligaciones asociadas con los activos y pasivos correspondientes.

18. Un cambio en los criterios de medición aplicados implicará un cambio en una política contable estimación contable. Cuando sea difícil distinguir entre un cambio de política contable y un cambio contable, se tratará como si fuera un cambio en una estimación contable.

19. Los efectos que se deriven de un cambio en una estimación contable se aplicarán de manera pro resultado del periodo en el que tenga lugar el cambio, si afecta solamente este periodo, b) el resulta y de los periodos futuros que afecte o c) el patrimonio cuando la norma así lo establezca. No obstar estimación contable origina cambios en activos o pasivos o se relaciona con una partida del patrimo través de un ajuste en el valor en libros del activo, pasivo o patrimonio en el periodo en el que se pr

20. Cuando la entidad realice un cambio en una estimación contable revelará lo siguiente:

a) la naturaleza del cambio;

b) el valor del cambio en una estimación contable que haya producido efectos en el periodo actual c produzca en periodos futuros; y

c) la justificación de la no revelación del efecto en periodos futuros.

#### 4.3 Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la e periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hu en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de qu publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la e manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelaci para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y pa más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten hubieran cometido nunca.

25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea p prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión n

27. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija erro anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo.

28 Cuando la entidad efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente:

a) la naturaleza del error de periodos anteriores;

- b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible;
- c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente informac
- d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto error.

## 5. HECHOS OCURRIDOS DESPUÉS DEL PERIODO CONTABLE

1. Los hechos ocurridos después del periodo contable son todos aquellos eventos, favorables o desfavorables, que producen entre el final del periodo contable y la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros.
2. El final del periodo contable se refiere al último día del periodo con el cual están relacionados los hechos. Corresponderá al 31 de diciembre. Por su parte, la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros corresponderá a la fecha en la que se apruebe que los diferentes usuarios tengan conocimiento de esos hechos.
3. Pueden identificarse dos tipos de eventos: los que implican ajuste y los que no implican ajuste.

### 5.1 Hechos ocurridos después del periodo contable que implican ajuste

4. Los hechos ocurridos después del periodo contable que implican ajuste son aquellos que proporcionan evidencia de las condiciones existentes al final de dicho periodo. La entidad ajustará los valores en sus estados financieros de acuerdo con la incidencia de los hechos ocurridos después del periodo contable que impliquen ajuste.

5. Algunos de los eventos que proporcionan evidencia de las condiciones existentes al final del periodo contable que implican ajuste son: a) la resolución de un litigio judicial que confirme que la entidad tenía una obligación presente al final del periodo contable; b) la recepción de información que indique el deterioro del valor de un activo al final del periodo contable; c) la determinación del valor de transacciones realizadas durante el periodo contable que serán comparadas con los valores reportados; d) la determinación del valor de los ingresos cobrados durante el periodo contable que serán comparados con los valores reportados; e) la determinación de la participación en las ganancias o en el pago de incentivos a los empleados que deba realizarse como resultado de hechos anteriores a esa fecha; y f) el descubrimiento de fraudes o errores que los estados financieros eran incorrectos.

### 5.2 Hechos ocurridos después del periodo contable que no implican ajuste

6. Los hechos ocurridos después del periodo contable que no implican ajuste son aquellos que indican condiciones surgidas después de este y que, por su materialidad, serán objeto de revelación.

7. Algunos de los eventos ocurridos después del periodo contable que indican condiciones surgidas después de este y que no implican ajuste y que serán objeto de revelación debido a su materialidad son los siguientes: a) la adquisición de inversiones; b) la distribución de beneficios adicionales, directa o indirectamente a los empleados; c) la adquisición o disposición de una subsidiaria, o la subcontratación de sus actividades; d) las compras o disposiciones significativas de activos; e) la ocurrencia de siniestros, liquidación o cese de actividades de la entidad; g) la introducción de una ley para condonar préstamos a las entidades o particulares como parte de un programa; h) las variaciones importantes en los precios de los instrumentos de cambio; i) el otorgamiento de garantías; j) el inicio de litigios y k) el comienzo de una combinación de negocios.

### 5.3 Revelaciones

8. La información revelada en las notas a los estados financieros y relacionada con las partidas objeto de revelación.

en función de la información recibida.

9. Así mismo, la entidad revelará la siguiente información:

a) la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros,

b) el responsable de la autorización,

c) la existencia de alguna instancia que tenga la facultad de ordenar la modificación de los estados financieros si hubieran sido publicados,

d) la naturaleza de los eventos que no impliquen ajuste, y

e) la estimación del efecto financiero de los eventos que no impliquen ajuste o la aclaración de que se trata de una estimación.

## CAPÍTULO VII.

### TRANSICIÓN POR CAMBIO DE MARCO NORMATIVO.

#### 1. TRANSICIÓN POR CAMBIO AL MARCO NORMATIVO PARA ENTIDADES DE GOBIERNO.

1. Las entidades que deban realizar la transición por cambio al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, por una única vez, para lo cual llevarán a cabo las siguientes actividades.

##### 1.1 Preparación para el cambio de marco normativo

2. Durante el periodo de preparación, la entidad continuará aplicando el marco normativo vigente e informará al cambio de marco normativo por parte de la Contaduría General de la Nación (CGN) y se preparará para la aplicación del Marco Normativo Entidades de Gobierno, dentro de las cuales se encuentran las políticas contables, el ajuste a los sistemas de información y la obtención de la información que se requiere para la transición. El periodo de preparación es el comprendido entre la fecha en la cual se notifica el cambio por parte de la CGN y el 31 de diciembre del mismo año.

3. Si las políticas contables definidas bajo este Marco Normativo difieren de las aplicadas bajo el marco normativo anterior, la entidad identificará los elementos de activos, pasivos y patrimonio que, como producto de estas diferencias, requieren ser objeto de reconocimiento, reclasificación, baja en cuentas o ajustes en su medición, e iniciará la recolección de la información que se requiera para tales efectos.

##### 1.2 Ajustes por cambio de marco normativo

4. Los saldos iniciales para la aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno corresponden a los saldos finales del periodo de preparación. La entidad efectuará los ajustes a que haya lugar por el cambio de marco normativo durante el primer periodo de aplicación, es decir, desde el 1° de enero y hasta el 31 de diciembre del periodo de preparación.

5. Para determinar los ajustes, la entidad: a) reconocerá todos los activos y pasivos a que haya lugar en las cuentas de partida que no cumplan con los criterios para reconocerse como activos o pasivos; b) reclasificará los activos y pasivos que hayan sido reconocidas en una categoría de activo, pasivo o patrimonio según el marco normativo anterior, pero que no hayan sido reconocidas de esta manera diferente bajo este Marco Normativo; y c) aplicará los criterios de medición de este Marco Normativo. No obstante, para el caso de los bienes de uso público y bienes históricos y culturales que deban ser reconocidos, se medirán por el costo o el costo de reposición determinado a través de avalúo técnico, siempre que se

alguno de estos valores.

6. Las diferencias que, producto del cambio en las políticas contables, surjan por la primera aplicación del Marco Normativo afectarán directamente los resultados de ejercicios anteriores.

7. Los errores que se identifiquen en la aplicación del marco normativo anterior se corregirán ajustando el activo, pasivo o patrimonio que se afectaron por el error y los resultados de ejercicios anteriores. En consecuencia, se reexpresarán los estados financieros preparados bajo el marco normativo anterior.

### 1.3 Estados financieros del primer periodo de aplicación

8. Durante el primer periodo de aplicación, la contabilidad se llevará, para todos los efectos, bajo el Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

9. Al final del primer periodo de aplicación, la entidad presentará los primeros estados financieros del primer periodo de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, los cuales no se presentarán en forma comparativa con los estados financieros del periodo anterior. Los estados financieros estarán conformados por: a) el estado de situación financiera, b) el estado de resultados, c) el estado de cambios en el patrimonio, d) el estado de flujos de efectivo y e) las notas a los estados financieros.

10. Adicional a las revelaciones exigidas por el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la entidad deberá revelar los principales impactos de orden financiero derivados de la aplicación de este Marco Normativo, tanto a nivel cuantitativo como a nivel cualitativo. Por tanto, revelará como mínimo:

a) las razones que dieron lugar al cambio de marco normativo y la fecha en la cual se notificó dicho cambio;

b) los cambios en las políticas contables y los ajustes que estos originaron, y

c) el valor y la descripción de los errores surgidos en periodos contables anteriores que fueron objeto de ajuste en el primer periodo de aplicación.



Disposiciones analizadas por Avance Jurídico Casa Editorial Ltda.

Normograma del Ministerio de Relaciones Exteriores

ISSN 2256-1633

Última actualización: 30 de septiembre de 2024 - (Diario Oficial No. 52.869 - 4 de septiembre de 2024)